

Elisa Tulppo

**YRITYSMUODOT JA NIIDEN MUUTTAMINEN**  
**MAATILAYRITYKSEN YHTIÖITTÄMINEN**

Opinnäytetyö

Kajaanin ammattikorkeakoulu

Yhteiskuntatieteiden, liiketalouden ja hallinnon ala

Liiketalouden koulutusohjelma

Syksy 2009



**Kajaanin  
ammattikorkeakoulu**

## OPINNÄYTETYÖ TIIVISTELMÄ

Koulutusala Yhteiskuntatieteiden, liiketalouden ja hallinnon ala	Koulutusohjelma Liiketalouden koulutusohjelma
Tekijä(t) Elisa Tulppo	
Työn nimi Yhtiömuodot ja niiden muuttaminen; maatilayrityksen yhtiöittäminen	
Vaihtoehtoiset ammattiopinnot Oikeudelliset opinnot	Ohjaaja(t) Matti Haataja
	Toimeksiantaja Taito ja Elvi Tulppo
Aika Syksy 2009	Sivumäärä ja liitteet 41
<p>Tämän opinnäytetyön aiheena oli yritysmuodot ja niiden muuttaminen. Työn tavoitteena oli selvittää, miten yksityisen elinkeinonharjoittajan yritystoiminnan muuttaminen henkilöyhtiöksi tai osakeyhtiöksi tapahtuu. Erityisesti työssä tutkittiin maatilayrityksen toimintamuodon muutosta.</p> <p>Työ toteutettiin tutkimalla aiheeseen liittyvää kirjallisuutta, sekä yhtiöoikeuteen, verotukseen ja maataloustukiin liittyvää lainsäädäntöä. Lisäksi työssä käytettiin apuna ProAgria Maaseutukeskusten Liiton ja Maa- ja elintarviketalouden tutkimuskeskuksen (MTT) yhdessä tuottamia julkaisuja.</p> <p>Työn teoria koostui elinkeinotoiminnan lähtökohtien selvittämisestä, yritysmuotojen ja niiden toiminnan sekä yrityksen toimintamuodon muutoksen läpikäymisestä. Tutkimuksen tuloksista kävi ilmi, että yrityksen toimintamuodon muutokseen vaikuttavat muun muassa verotus, sekä yhtiöitettävän toiminnan laajuus ja toimiala. Yritysmuodon muutoksen toteuttaminen ilman veroseuraamuksia edellyttää, että yrityksen toiminta siirretään uuteen yritysmuotoon samoista kirjanpidon arvoista, ja yrityksen identtisyys säilyy yritysmuodon muuttamisesta huolimatta. Maatilan yritysmuodon muuttamisessa tulee lisäksi ottaa huomioon yhtiöittämisen vaikutukset maatalousyrittäjien eläke- ja sosiaaliturvaan sekä maataloustukien myöntämiseen.</p>	
Kieli	Suomi
Asiasanat	Yritysmuodot, yhtiöittäminen, maatala
Säilytyspaikka	<input type="checkbox"/> Kajaanin ammattikorkeakoulun Kaktus-tietokanta <input type="checkbox"/> Kajaanin ammattikorkeakoulun kirjasto

School Business	Degree Programme Business Administration
Author(s) Elisa Tulppo	
Title Company Forms and Incorporation, Case: Incorporation in Agriculture	
Optional Professional Studies Financial Administration and Law	Instructor(s) Lecturer Matti Haataja
	Commissioned by Taito and Elvi Tulppo
Date Autumn 2009	Total Number of Pages and Appendices 41
<p>The purpose of this thesis was to find out how a private entrepreneur can change entrepreneurship to a partnership or a limited company. Specially, the aim was to research how an agro business can be revised as a partnership or limited company.</p> <p>The thesis was made by studying literature and laws related to the subject. Reports of ProAgria and MTT agri-food research Finland were used as source material as well.</p> <p>The theory consisted of basic information on establishing a business, company forms and incorporation. The study results indicated that taxation, business range and branch affect the incorporation actions. The incorporation has to be carried out by using the same accounting values as in the previous company form and the company has to uphold its identity despite the incorporation actions. The European Union policies and legislation affect the incorporation procedure in agriculture. Incorporation will also have an effect on the farmers' employment pension and insurance, as well as agricultural subsidies.</p>	
Language of Thesis      Finnish	
Keywords	partnership, limited company, incorporation, agro business
Deposited at	<input type="checkbox"/> Kaktus Database at Kajaani University of Applied Sciences <input type="checkbox"/> Library of Kajaani University of Applied Sciences

## ALKUSANAT

Yrittäjän kiinnostus yhtiöittämistä kohtaan kasvaa yritystoiminnan laajentuessa ja yhteistyötahojen lisääntyessä. Euroopan unioniin liittymisen myötä myös maataloustoiminnasta on tullut laajaa liiketoimintaa, johon pätevät samat yritystoiminnan lait, kuin muihinkin tämän päivän liikeyrityksiin. Riskien ja vastuiden jakamiseksi, yritystoiminnan kehittämiseksi, tehokkuuden ja kannattavuuden parantamiseksi, yhteistyön ja erityisosaamisen lisäämiseksi sekä toiminnan jatkuvuuden turvaamiseksi on maataloillakin siirrytty harkitsemaan yhtiömuotoisen maatalouden tuottamia etuja.

Haluan osoittaa kiitokseni opinnäytetyön toimeksiantajille ja vanhemmilleni Taito ja Elvi Tulpolle, jotka ovat tukeneet opintojani ja rohkaisseet sekä kannustaneet minua opintojeni varrella.

Lisäksi haluan kiittää myös opinnäytetyön ohjaajaa, lehtori Matti Haatajaa ammattitaitoisesta ohjauksesta opinnäytetyöprosessin aikana.

Haapajärvellä, 22.11.2009

Elisa Tulppo

## SISÄLLYS

1 JOHDANTO	1
2 YRITYS- JA LIIKETOIMINNAN PERUSLÄHTÖKOHDAT	3
2.1 Elinkeinotoiminnan jaottelu	3
2.2 Yritysmuodot ja yritysmuodon valinta	4
3 YKSITYINEN ELINKEINONHARJOITTAJA JA AMMATINHARJOITTAJA	6
3.1 Yksityisyrittäjän perustaminen	6
3.2 Yksityinen elinkeinonharjoittaja toimijana	7
3.3 Yksityisen elinkeinonharjoittajan toiminnan lopettaminen	7
4 HENKILÖYHTIÖT	8
4.1 Avoin yhtiö	8
4.2 Kommandiittiyhtiö	12
5 YKSITYINEN OSAKEYHTIÖ	14
5.1 Osakeyhtiön hallinto, päätöksenteko ja toiminta	16
5.2 Osakkeet	18
6 YRITYSMUODON MUUTTAMINEN	21
6.1 Verotus	21
6.2 Yritysmuodon muutoksen verotus	24
6.3 Yksityisyrittäjän muuttaminen henkilöyhtiöksi tai osakeyhtiöksi	25
6.4 Maatilayrittäjän yhtiöittäminen	25
7 ANALYYSI: SILTALAN MAATILA	31
8 POHDINTA	38
LÄHTEET	40

## 1 JOHDANTO

Opinnäytetyön aiheena on yritysmuodot ja niiden muuttaminen. Yritysmuodon muuttamista pohditaan erityisesti maataloutta harjoittavan yksityisen elinkeinonharjoittajan näkökulmasta. Käytännön esimerkkiyrityksenä on maatila, jossa lähitulevaisuudessa toteutetaan yritysmuodonmuutos sukupolvenvaihdoksen kautta. Opinnäytetyön toimeksiantajina toimivat Taito ja Elvi Tulppo.

Vaikka maatalouden harjoittaminen usein koetaan ennemminkin tuottamiseksi kuin liiketoiminnalliseksi yrittämiseksi, on maatalouden harjoittamisesta tullut Euroopan unionin myötä elinkeino, johon pätevät samat yritystoiminnan lait kuin muihin tämän päivän yrityksiin. Pää tavoitteena on aina kannattavuus ja sen parantaminen. Tuotteista saatavan hinnan määräävät sekä kotimaiset että kansainväliset markkinat, ja liiketoiminnan toteuttamiseksi tarvitaan erilaisia tuotannontekijöitä ja sidosryhmiä. Investoinnit ja yritystoiminnan riskit on laskettava tarkkaan ja otettava huomioon toiminnan suunnittelussa.

Maatalouspolitiikan kansainvälistymisen ja Euroopan unionin lainsäädännön vaikutukset näkyvät maatalojen tilakoon ja eläinmäärien huimana kasvuna. Nykypäivän tilat työllistävätkin yrittäjäperheen lisäksi ulkopuolista työvoimaa ja muita yrityksiä (urakoitsijat, metsätalous, koneiden tuotanto). Maatilat toimivat myös tiiviissä yhteistyössä muiden yritysten kanssa. Tilan laajentaminen ja kannattavuuden parantaminen vaativat usein lisää pääomaa, laajempaa riskikartoitusta, investointeja ja tuotannon suunnittelua. Tätä kautta maatalojen yhtiöittäminen nousee usein varteenotettavaksi vaihtoehdoksi jatkaa yritystoimintaa eteenpäin, jolloin työmäärää ja vastuuta voidaan jakaa useamman toimijan kesken.

Tämän opinnäytetyön tavoitteena on tutkia miten yksityisyrityksen yritysmuodonmuutos tapahtuu, ja mitä toimenpiteitä yritysmuodon muuttamisessa tulee ottaa huomioon. Lisäksi vertaillaan eri yritysmuotojen eroja ja yhtäläisyyksiä, sekä tutkitaan yhtiöittämisen kannattavuutta toimeksiantajan näkökulmasta.

Yritysmuodon muuttaminen vaikuttaa yrityksen omistussuhteiden ja vastuunjaon lisäksi erityisesti verotukseen. Maatilan yhtiöittämisessä tulee ottaa etukäteen huomioon myös eri yhtiömuotojen vaikutus maataloustukiin, yrittäjän eläke- ja sosiaaliturvaan sekä lomituspalveluoikeuksiin. Tämän vuoksi työn merkitys toimeksiantajalle on erittäin oleellinen. Työn pohjalta toimeksiantajat saavat näkökulman eri yhtiömuodoista ja niiden vaikutuksista tulevaisuuden sukupolvenvaihdosta ajatellen. Työn teoriaosuus tarjoaa pohjan myös muiden kuin maatilayritysten toimintamuodonmuutoksen toteuttamiseen.

## 2 YRITYS- JA LIIKETOIMINNAN PERUSLÄHTÖKOHDAT

Suomessa jokaisella täysivaltaisella ja omaa omaisuuttaan hallitsevalla henkilöllä on oikeus harjoittaa jatkuvaa, itsenäistä ja hyvän tavan mukaista kauppa-, tehdas-, käsityö ja muuta vastaavaa yritys- ja liiketoimintaa (Suojanen, Savolainen & Vanhanen 2006, 109). Tätä elinkeinovapautta säännellään perustuslain 18 §:ssä sekä laissa elinkeinon harjoittamisen oikeudesta (122/1919). Elinkeinolaista käy ilmi yritystoiminnan peruslähtökohdat. Myös perustuslain mukaan jokainen on oikeutettu hankkimaan toimeentulonsa valitsemallaan työllä, ammatilla tai elinkeinolla. Elinkeinotoiminnan harjoittajana voi toimia joko yksityinen henkilö tai toimintaa varten perustettu yhtiö. (Villa, Ossa & Saarnilehto. 2007, 17.)

### 2.1 Elinkeinotoiminnan jaottelu

Elinkeinovapautta on kuitenkin rajoitettu tiettyjen elinkeinojen harjoittamisen osalta. Näitä elinkeinoja ovat muun muassa kaivostoiminta, ravintolatoiminta, apteekit, alkoholin valmistus, vakuutusliikkeet ja pankkitoiminta. (Laki elinkeinon harjoittamisen oikeudesta 122/1919 3 §.) Elinkeinot jaotellaankin usein kolmeen eri luokkaan;

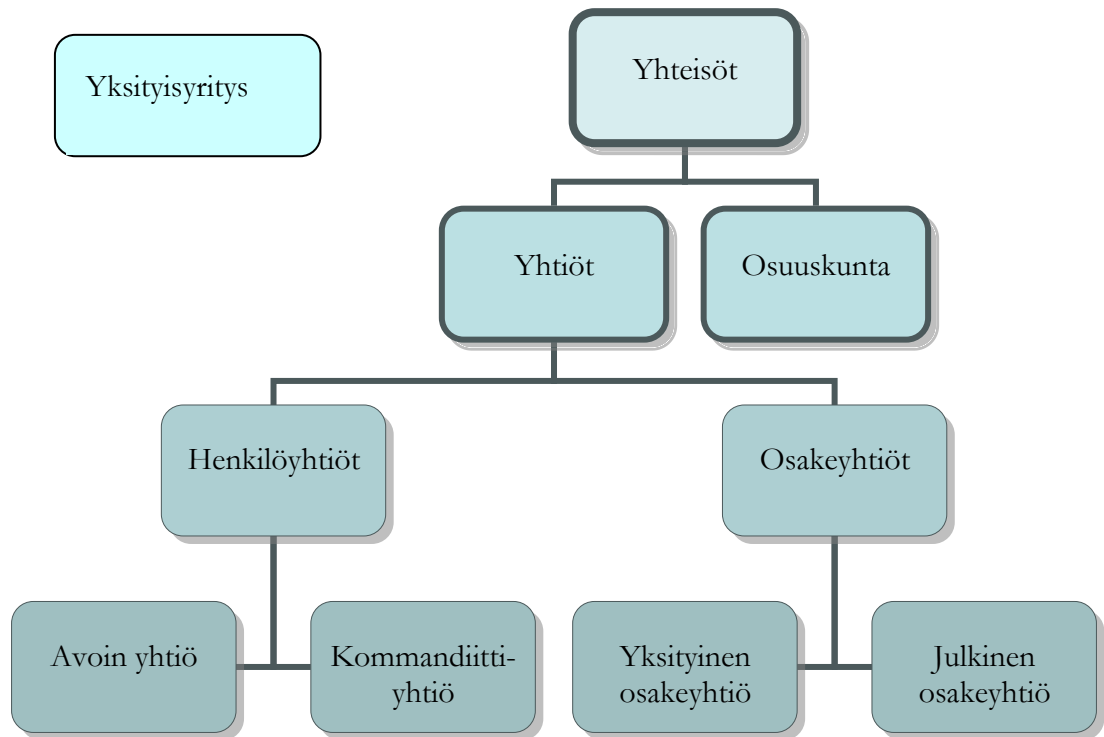
- 1) ilmoitusvelvollisuudesta vapaat elinkeinot
- 2) ilmoituksenvaraiset elinkeinot
- 3) luvanvaraiset elinkeinot.

Yksinkertaistettuna ilmoitusvelvollisuudesta vapaita elinkeinoja voidaan harjoittaa itsenäisesti erityistä myynti- ja liikepaikkaa pitämättä ilman eri ilmoitusta tai lupaa (itsensä elättämisen oikeus). Jos taas vapaata elinkeinoa harjoitetaan tietystä kiinteästä toimipaikasta tai apuna käytetään perheen ulkopuolista työvoimaa, on elinkeinon harjoittamisesta tällöin tehtävä perusilmoitus kaupparekisteriin. Luvanvaraisia elinkeinoja saa harjoittaa vain silloin, kun erityislaeissa säädetty edellytykset täyttyvät, ja toimintaa harjoittava henkilö saa lääninhallitukselta elinkeinolleen toimi- taikka elinkeinoluvan kyseistä elinkeinon harjoittamista varten. Muut elinkeinot kuuluvat ilmoituksenvaraisiin elinkeinoihin. (Villa ym. 2007, 18.)



## 2.2 Yritysmuodot ja yritysmuodon valinta

Elinkeinotoimintaa voivat harjoittaa joko yksityishenkilöt tai yhteisöt. Toiminnan käynnistämiseksi on organisoiduttava tiettyyn yritysmuotoon. Kuviosta 1 käy ilmi elinkeinotoiminnassa valittavina olevat yritysmuodot.



Kuvio 1. Yritysmuodot (Suojanen, Savolainen & Vanhanen 2006, 111.)

Yritysmuodon valinta tulee tehdä aina tapaus- ja yrittäjäkohtaisesti, sillä yritysmuodon valinnassa on otettava huomioon yrityksen toiminnan laatu, laajuus ja toiminnan suunniteltu kesto. Yritysmuodon valinnassa kannattaa apuna käyttää liiketoimintasuunnitelmaa. Liiketoimintasuunnitelma sisältää muun muassa yrityksen liikeidean, strategian ja vision. Suunnitelmassa kuvataan yrityksen liiketoiminta, lähtökohdat ja tavoitteet. Liiketoimintasuunnitelma sisältää myös talouslaskelmat, joiden perusteella voidaan vertailla esimerkiksi eri yritysmuotojen verotuskohtelua. (Enroth, Österman & Harmoinen 2007, 8.)

Liiketoimintasuunnitelman lisäksi yritysmuodon valinnassa voidaan käyttää apuna myös nelikenttäanalyysiä (SWOT-analyysi). Näin voidaan jo heti alussa rajata pois joitakin yritysmuotoja niiden asettamien vaatimusten takia. Tätä kautta päästään arvioimaan jäljellä olevia yritysmuotovaihtoehtoja. Vertailun lähtökohtina voidaan käyttää esimerkiksi yritysmuotojen verotuskohtelua ja riskien hallintaa. (Enroth ym. 2007, 9.)

Jokaisella yritysmuodolla on erilaisia vaatimuksia perustamisen ja toiminnan suhteen; esimerkiksi yksityisyrittäjien perustajana voi olla vain yksi luonnollinen henkilö, kun taas henkilöyhtiöissä perustajia on oltava vähintään kaksi (Suojanen ym. 2006, 135 ja 137). Lopullisen yritysmuodon valinnassa on siis syytä kiinnittää huomiota eri yritysmuotojen ominaispiirteisiin, joita ovat muun muassa omistajien vastuu yhtiön velvoitteista, osakkaiden vaikutusmahdollisuudet yrityksen toimintaan ja hallinnoimiseen, osakkaiden mahdollisuudet irtaantua yhtiöstä sekä yritysmuodon verokohtelu. (Villa ym. 2007, 19.)

Muita yritysmuodon valintaan ja vertailuun vaikuttavia tekijöitä ovat yrityksen perustajien lukumäärä, pääoman tarve ja saatavuus yhtiötä perustettaessa, toiminnan joustavuus, yrityksen jatkuvuus, voitonjako ja tappion kattaminen. (Työ- ja elinkeinoministeriö. Yritys-Suomi. 2008.)

Yritysmuodon valinta vaikuttaa myös siihen, miten yrityksen päätöksenteko ja hallinto järjestetään, mitkä ovat jäsenten valtasuhteet, miten pääoman pysyvyys sekä velkojen suoja on järjestetty, miten informaatiota jaetaan ja miten yrityksen edustaminen tapahtuu. (Villa ym. 2007, 20.)

### 3 YKSITYINEN ELINKEINONHARJOITTAJA JA AMMATINHARJOITTAJA

Luonnollinen henkilö voi harjoittaa yksityistä elinkeinotoimintaa joko ammatinharjoittajana tai liikkeenharjoittajana. Ammatinharjoittaminen perustuu yrittäjän omaan ammattitaitoon, johon hän on saanut koulutuksen ja käytännön pätevyyden. Liikkeenharjoittajaksi katsotaan taas yrittäjä, joka harjoittaa ammattiaan likeyrityksen muodossa ja rakenteessa. Oikeudellisesti katsottuna näillä ei katsota olevan eroa, ja kumpikin harjoittaa yritystoimintaa omiin nimiinsä ja omaan lukuun ilman erillistä organisaatiota. (Villa ym. 2007, 20-21.)

#### 3.1 Yksityisyrittäjän perustaminen

Yksityisen elinkeinonharjoittajan ei tarvitse tehdä yritystoiminnan aloittamisesta erillistä perustamissopimusta. Yrittäjän on kuitenkin tehtävä perustamisilmoitus patentti- ja rekisterihallituksen sekä verohallinnon ylläpitämään yritys- ja yhteisöjärjestelmään, jos yrittäjällä on:

- pysyvä toimipaikka
- vähintään yksi työntekijä
- kyse luvanvaraisesta elinkeinosta.

Käytännössä jokainen yrittäjä tekee perustamisilmoituksen, koska samalla lomakkeella ilmoitetaan arvonnäkövelvolliseksi, rekisteröidytään työnantajaksi ja ilmoitetaan ennakkoperintärekisteriin. Yritys- ja yhteisöjärjestelmän Internet-sivuilta ([www.ytj.fi](http://www.ytj.fi)) löytyy valmiita perustamisilmoituslomakkeita. Yksityinen elinkeinonharjoittaja käyttää perustamisilmoituslomaketta Y3. (Enroth ym. 2007, 11-12.)

### 3.2 Yksityinen elinkeinonharjoittaja toimijana

Yksityinen elinkeinonharjoittaja harjoittaa yritystoimintaa omiin nimiinsä (yksityisyritys = luonnollinen henkilö). Yksityisen elinkeinonharjoittajan yritystoiminnan muodossa tekemät oikeustoimet ja sitoumukset sitovat aina yrittäjää itseään henkilökohtaisesti. Tämä vastuu koskee myös elinkeinotoiminnassa aiheutetun vahingon korvaamista sekä rikosoikeudellista vastuuta. Toisaalta myös yritystoiminnasta saadut tuotot tulevat suoraan elinkeinon harjoittajalle. (Villa ym. 2007, 21.)

Yksityinen elinkeinonharjoittaja rahoittaa toimintansa henkilökohtaisilla varoillaan taikka velalla. Yksityisen elinkeinonharjoittajan elinkeinotoiminnassa syntyneet tuotot ja yrityksen varat ovat vapaasti käytettävissä yrittäjän yksityistaloudessa. Vastaavasti yritystoiminnasta syntyneet velvoitteet ovat yrittäjän omia velvoitteita, joista hän vastaa kaikella omaisuudellaan (myös yksityinen omaisuus). Yksityisellä elinkeinonharjoittajalla on toiminnastaan kirjanpitovelvollisuus. Kirjanpidossa yrityksen varat ja velat on pidettävä erillään yrittäjän yksityisistä varoista ja veloista. (Enroth ym. 2007, 11; Villa ym. 2007, 22.) Lakisääteistä tilintarkastusvelvollisuutta yksityisyrittäjällä ei ole (Suojanen ym. 2006, 136).

Yrityksen edustaminen ja yritystoiminnassa tehtävät päätökset, sopimukset ja muut oikeustoimet yksityinen elinkeinonharjoittaja tekee yleensä itsenäisesti. Yrittäjä voi myös valtuuttaa toisen henkilön toimimaan puolestaan valtuutusta koskevien säännösten mukaisesti. Yksityisyrityksessä ei siis ole erillistä päätöksentekoon tarvittavaa hallintoelintä, eikä päätöksenteon vakuudeksi tarvita erillisiä pöytäkirjoja (vrt. esimerkiksi osakeyhtiö). (Villa ym. 2007, 22.)

### 3.3 Yksityisen elinkeinonharjoittajan toiminnan lopettaminen

Yksityisen elinkeinonharjoittajan on välittömästi tehtävä ilmoitus kaupparekisteriin ja verohallintoon toimintansa lopettamisesta. Yritys- ja yhteisötietojärjestelmään tehty lopettamisilmoitus ([www.ytj.fi](http://www.ytj.fi): lomake Y6) rekisteröityy suoraan myös kaupparekisteriin. (Yrittajat.fi. 2008.) Käytännössä yrittäjä lopettaa toimintansa ja yrityksen mahdollinen ylijäämä jää elinkeinonharjoittajalle. Mahdollisista veloista ja muista velvoitteista yksityinen elinkeinonharjoittaja vastaa vielä yritystoiminnan lopettamisen jälkeenkin. (Villa ym. 2007, 22.)

## 4 HENKILÖYHTIÖT

Henkilöyhtiöitä ovat avoin yhtiö ja kommandiittiyhtiö, jotka muodostuvat kahden tai useamman luonnollisen henkilön tai/sekä oikeushenkilön (yhtiömiehen) yhteistoiminnasta (Enroth ym. 2007, 12). Henkilöyhtiölle ominaista on yhtiömiesten osallistuminen yhtiön toimintaan, sekä yhtiömiesten henkilökohtainen ja rajaton vastuu (vastuunalainen yhtiömies) yritystoiminnan velvoitteista (Koski & Sillanpää. 3. luku. 2009.)

Henkilöyhtiö perustetaan yhtiösopimuksella, ja tätä kautta syntyvä yhtiö on merkittävä myös kaupparekisteriin. Yhtiösopimus voi olla muodoltaan joko suullinen, kirjallinen tai hiljainen sopimus. Yhtiön perustaminen ja täten myös yhtiön oikeuskelpoisuus on sidottu yhtiösopimuksen voimaantulohetkeen, ei rekisteröintiin. Yhtiösopimuksen voimaantulo määritellään yleensä yhtiösopimuksessa, muutoin voimaantulo määrittyy siihen hetkeen, jolloin jokainen yhtiömies on hyväksynyt yhtiösopimuksen. (Villa ym. 2007, 24 ja 27.) Laki ei määrä yhtiösopimukselle vähimmäissisältöä. Yleisimmin yhtiösopimuksessa mainitaan yhtiön toimiala, yhtiömiesten yhtiöpanokset, yhtiömiesten työnjako, yhtiön tilikausi, tilintarkastajat, voiton ja tappion jakaminen ja yhtiösopimuksen irtisanominen. (Suojanen ym. 2006, 137.)

Avoimesta yhtiöstä ja kommandiittiyhtiöstä annetun lain mukaan henkilöyhtiön toimintaa tulee harjoittaa yhteisen taloudellisen tarkoituksen saavuttamiseksi ja yhtiömiesten yhteiseen lukuun. Lisäksi yhtiön on edistettävä yhtiömiestensä taloudellisia etuja. Henkilöyhtiön toiminnan tulee olla myös suunnitelmallista sekä ulospäin suuntautuvaa esimerkiksi hyödykkeiden tarjoamisen muodossa tapahtuvaa taloudellisen hyödyn tavoittelua yhtiömiehille. (Villa ym. 2007, 26-27.)

### 4.1 Avoin yhtiö

Avoin yhtiö on kahden tai useamman yhtiömiehen perustama itsenäinen oikeushenkilö, joka syntyy yhtiömiesten välisellä yhtiösopimuksella. Yhtiömuotona avoin yhtiö soveltuu erityisesti pieniin ja keskisuuriin yrityksiin, joissa on vähän osakkaita ja taloudellisten tappioiden riski ei ole suuri. Myös samaan ammattialaan lukeutuvat ammatinharjoittajat voivat harjoittaa elinkeinotoimintaa avoimen yhtiön muodossa. (Koski & Sillanpää. 3. luku. 2009.)

## Avoimen yhtiön yhtiömiehet

Avoimen yhtiön yhtiömiehiä on oltava vähintään kaksi. Osakkaat voivat olla joko luonnollisia henkilöitä tai oikeushenkilöitä. Avoimessa yhtiössä jokainen yhtiömies vastaa kaikella omaisuudellaan (henkilökohtainen omaisuus ja yhtiön omaisuus) myös muiden yhtiömiesten tekemistä, yhtiöön liittyvistä sitoumuksista. Avoimen yhtiön lukuun tehtyjen päätösten tulee olla aina yksimielisiä, ellei yhtiösopimuksessa toisin ole sovittu. Avoimessa yhtiössä jokainen yhtiömies voi tehdä yhtiötä sitovia, yrityksen toimialaan sekä tarkoitukseen kuuluvia päätöksiä ja muita oikeustoimia joko yhdessä tai erikseen. (Enroth ym. 2007, 12; Koski & Sillanpää. 3. luku. 2009.)

## Avoimen yhtiön toimitusjohtaja

Yhtiömiehet voivat keskenään sopia toimitusjohtajan nimeämisestä. Avoimen yhtiön toimitusjohtaja hoitaa yhtiön juoksevaa hallintoa. Toimitusjohtajaksi voidaan valita yhtiömiesten lisäksi yhtiön ulkopuolinen henkilö. Toimitusjohtajana toimiva yhtiömies voidaan vapauttaa tehtävästään vain yhtiömiesten yksimielisellä päätöksellä ja painavasta syystä. Toimitusjohtajana toimivan ulkopuolisen henkilön voi jokainen yhtiömies yhdessä tai erikseen vapauttaa toimitusjohtajan tehtävästä. Toimitusjohtaja voi myös itse luopua tehtävästä, ellei luopuminen muiden yhtiömiesten kannalta ole kohtuutonta. (AKYL 1988/389 2 luku 4 § ja 5 §.)

## Yhtiöpanos ja yhtiöosuus

Yhtiömiehet sijoittavat yhtiöön yhtiöpanoksen, joka on joko rahaa, työpanos tai yrityksen kirjanpitoon merkittävää omaisuutta. Yhtiöpanoksen suuruus määritellään yleensä yhtiösopimuksessa. Yhtiöosuus puolestaan koostuu yhtiöön kohdistuvista oikeuksista ja velvollisuuksista. Yhtiöosuutta ei voi myydä eikä luovuttaa ilman toisten yhtiömiesten suostumusta, ellei yhtiösopimuksessa toisin ole sovittu. (Koski & Sillanpää. 3. luku. 2009.)

Yhtiöosuuden luovutuskielto perustuu yhtiömiesten sopimussuhteeseen, ja siihen liittyvän luottamuksen säilymiseen; yhtiömieheltä ei voida kohtuudella odottaa, että hän ottaa vastuuta sellaisen ulkopuolisen henkilön toiminnasta, johon hänellä ei ole luottamusta. Luovutuskielto koskee myös kommandiittiyhtiön äänettömän yhtiömiehen osuutta. (Villa ym. 2007, 31.)

## Voiton ja tappion jakaminen

Yhtiömiehet voivat milloin tahansa nostaa ja jakaa yhtiön varoja. Yhtiömiehet voivat sopia yhtiösopimuksessa tai yhtiösuhteen aikana voiton ja tappion jakamisesta. Mikäli erillistä sopimusta ei ole tehty, sovelletaan avoimesta yhtiöstä ja kommandiittiyhtiöstä annetun lain olettamasäännöstä, jonka mukaan tilikauden voitosta suoritetaan yhtiömiehille ensin osuus, joka vastaa korkolaissa säädettyä korkoa tilikauden alkaessa jäljellä olevalle panokselle. Jos voitto ei riitä osuuksien suorittamiseen, jaetaan voitto yhtiömiesten panosten suuruuden mukaisessa suhteessa. Jäljelle jäävä voitto-osuus jaetaan yhtiömiesten kesken tasan. Tappio puolestaan jaetaan yhtiömiesten osuuksien suhteessa. Tappio voidaan jättää myös kirjanpidossa jakamattomaksi yhtiön tappio- ja voittotilille. (Villa ym. 2007, 44.)

## Avoimen yhtiön purkaminen

Avoimesta yhtiöstä ja kommandiittiyhtiöstä annetun lain mukaan yhtiömiehellä on oikeus vaatia yhtiön purkamista seuraavissa tilanteissa:

- 1) Yhtiömies on irtisanonut yhtiösopimuksen, ja irtisanomisaika on kulunut tai sovittu yhtiökausi päättynyt.
- 2) Toinen yhtiömies on joutunut konkurssiin tai hänen yhtiöosuutensa on ulosmitattu.
- 3) Toinen yhtiömies on kuollut, eikä ole sovittu yhtiön toiminnan jatkamisesta.
- 4) Yhtiösuhteen edellytykset ovat rauenneet esimerkiksi toisen yhtiömiehen velvollisuusrikkomuksen taikka aseman väärinkäytön vuoksi.

Kun vaatimus yhtiön purkamisesta on tehty, voivat yhtiömiehet sopia keskenään yhtiön lopettamiseen johtavista toimenpiteistä. Jos yhtiömiehet eivät sovi yhtiön purkamismenettelystä, yhtiö asetetaan selvitystilaan. (AKYL 1988/389. 5 luku, 1 §, 5 §.)

Selvitysmenettelyssä yhtiön velat maksetaan ja jäljelle jäävät varat jaetaan yhtiömiesten kesken. Selvitysmiehinä toimivat ensisijaisesti yhtiömiehet, jotka hoitavat yhtiön asioita ja edustavat yhtiötä selvitystilan aikana. Selvitysmenettelyä noudatetaan myös silloin kun yhtiö on asetettu konkurssiin, ja yhtiöllä on konkurssin päätyttyä jaettava omaisuutta. Jos omaisuutta ei konkurssin päättyessä ole, on yhtiö purkautunut hyväksytyn lopputilityksen jälkeen. (AKYL. 5 luku, 8 §, 10 § ja 15 §.)

Avoim yhtiö voi purkautua myös silloin, jos yhtiömiesten lukumäärä on alentunut yhteen, eikä se vuoden sisällä ole noussut vähintään kahteen. Yhtiön oikeuskelpoisuus lakkaa, kun yhtiön omaisuus on jaettu yhtiömiesten kesken. Yhtiön toiminnan lopettamisesta on tehtävä ilmoitus kaupparekisteriin. (AKYL. 5 luku, 9 §; Villa ym. 2007, 28 ja 45.)

### Velkavastuu

Avoimen yhtiön yhtiömiehet, samoin kuin kommandiittiyhtiön vastuunalaiset yhtiömiehet, vastaavat yhtiön veloista ja muista velvoitteista aina henkilökohtaisesti ja rajattomasti. Yhtiömiehen velkavastuu alkaa hänen liittyessä yhtiöön, ja ulottuu myös niihin yhtiön velkoihin, jotka ovat syntyneet yhtiössä jo ennen hänen tuloaan yhtiömieheksi. Eroava yhtiö mies puolestaan vastaa vain niistä yhtiön velvoitteista, jotka ovat syntyneet hänen yhtiö mies kautensa aikana. Eroavan yhtiömiehen vastuu lakkaa vasta silloin, kun ero on merkitty kaupparekisteriin. Yhtiön lopettaessa tai purkaantuessa yhtiömiesten velkavastuu säilyy yhtiön lopettamisesta huolimatta. (Villa ym. 2007, 45.) Velkojat voivat periä saataviaan yhtiön lisäksi vain yhdeltä yhtiömieheltä yksinkin. Tällaisissa tilanteissa yksittäisellä yhtiömiehellä on oikeus vaatia muita yhtiömiehiä maksamaan heidän pääluvun mukaisen, tai muun sovitun osuuden yhtiön velasta. (Suojanen ym. 2006, 139.)

### Tilinpäätös ja tilintarkastus

Avoimessa yhtiössä tilinpäätös ja toimintakertomus on laadittava aina neljän kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä. Tilinpäätös osoittaa yhtiömiesten voitto-osuuden yhtiöstä. Yhtiön toimitusjohtaja laatii tilinpäätöksen ja esittää sen muille yhtiömiehille. Jos toimitusjohtajaa ei ole, tilinpäätöksen tekevät vastuunalaiset yhtiömiehet yhdessä. Tilinpäätös sisältää seuraavat osat:



- tase
- tuloslaskelma
- rahoituslaskelma
- edellisten liitetiedot ja
- toimintakertomuksen.

Lisäksi tilinpäätöksestä tulee käydä ilmi muun muassa yhtiön saamiset yhtiömiehiltä, ja yhtiömiesten yhtiöpanoksia koskevat tiedot. (Villa ym. 2007, 36 - 37.)

Tilinpäätöksen tilintarkastuksen suorittavat yhtiömiesten valitsevat tilintarkastajat. Tilintarkastajia on oltava vähintään yksi, mutta lisäksi voidaan valita yksi tai useampi varatilintarkastaja. Tilintarkastaja voidaan valita kullekin tilikaudelle erikseen. Tilintarkastaja voi toimia tehtävässään myös yhtiösopimuksessa määritellyn ajan. (Suojanen ym. 2006, 141.)

Avoimesta yhtiöstä ja kommandiittiyhtiöstä annetun lain mukaan jokaisella yhtiömiehellä on oikeus tarkastaa yhtiön kirjanpitoa ja saada siitä tarvitsemiaan tietoja. Yhtiö mies voi halutesaan myös moittia tilinpäätöstä nostamalla kanteen toisia yhtiömiehiä vastaan vuoden kuluessa tilikauden päättymisestä. (AKYL 1988/389. 2 luku, 15 § ja 16 §.)

## 4.2 Kommandiittiyhtiö

Kommandiittiyhtiö eroaa avoimesta yhtiöstä vain äänettömän yhtiömiehen osalta, muutoin yhtiön toimintaperiaatteet ovat samat kuin avoimessa yhtiössä. Kommandiittiyhtiön voivat perustaa vähintään yksi vastuunalainen yhtiö mies ja vähintään yksi ääneton yhtiö mies. Sekä äänettömiä että vastuunalaisia yhtiömiehiä voi olla myös useampia. (Suojanen ym. 2006, 141-142.)

Äänetön yhtiömies vastaa yhtiön toiminnasta vain sijoittamallaan pääomapanoksella. Pääomapanos voi olla joko rahaa tai muuta varallisuusarvoista omaisuutta. Panoksen suuruus määritellään aina yhtiösopimuksessa. Äänetön yhtiömies ei osallistu yhtiön hallintoon tai päätöksentekoon. Hänellä ei myöskään ole yhtiön edustusoikeutta. Pääomapanoksen perusteella määräytyy äänettömälle yhtiömiehelle yhtiöstä maksettava voitto-osuus. Yhtiön veloista äänetön yhtiömies vastaa vain sijoittamallaan pääomapanoksella. (Koski & Sillanpää. 3. luku. 2009.)

## 5 YKSITYINEN OSAKEYHTIÖ

Osakeyhtiö on yleisin Suomessa käytetyistä yhtiömuodoista. Osakeyhtiön voi perustaa yksi tai useampi luonnollinen henkilö tai oikeushenkilö. Osakeyhtiö on osakkeenomistajistaan erillinen oikeushenkilö, joka syntyy rekisteröinnin kautta. Osakeyhtiön toiminnan pääsääntöinen tarkoitus on voiton tuottaminen osakkeenomistajilleen. Osakkeenomistajat voivat saada osinkotulojen lisäksi yhtiöstä palkkatuloja (työntekijä) sekä lainaa yhtiön vapaan pääoman puitteissa. Osakeyhtiössä omistajat vastaavat yhtiön toiminnasta ja velvoitteista ainoastaan sijoittamallaan pääomapanoksella. Yksityisen osakeyhtiön osakepääoman on oltava vähintään 2 500 euroa. Yksityisen osakeyhtiön arvopapereita ei saa asettaa julkisen kaupan käynnin kohteeksi. (Villa ym. 2007, 58-59; Enroth ym. 2007, 15.)

### Perustaminen

Osakeyhtiön perustaminen vaatii perustajien/osakkeenomistajien välisen perustamissopimuksen laatimista. Kaikki osakkeenomistajat allekirjoittavat perustamissopimuksen, ja ovat näin ollen myös yksimielisiä yhtiön perustamisesta ja perustamisen ehdoista. Perustamissopimuksen on aina oltava kirjallinen. Allekirjoituksellaan osakkeenomistajat myös merkitsevät sopimuksesta ilmenevän määrän osakkeita itselleen. (Villa ym. 2007, 61 ja 62.)

Perustamissopimuksen tulee sisältää seuraavat seikat:

- Perustamissopimuksen päivämäärä

Perustamisilmoitus on tehtävä kaupparekisteriin kolmen kuukauden kuluessa perustamissopimukseen merkitystä päivämäärästä.

- Osakkeenomistajien yksilöinti

Osakkeenomistajan nimen lisäksi on mainittava myös henkilötunnus tai yrityksen Y-tunnus. Tässä kohdassa mainitaan myös kunkin osakkaan merkitsemien osakkeiden lukumäärä ja mahdollinen osakelaji.

- Osakkeen merkintähinta, joka on osakkeesta yhtiölle maksettava rahamäärä
- Osakkeen maksuaika

Osakkeet on oltava maksettuna viimeistään yhtiön rekisteröintihetkellä (kolme kuukautta perustamissopimuksen allekirjoittamisesta).

- Yhtiön johdon ja tilintarkastajien yksilöinti

Perustamissopimuksessa yksilöidään osakeyhtiön hallituksen jäsenet, hallituksen puheenjohtaja, tilintarkastajat, toimitusjohtaja ja hallintoneuvoston jäsenet.

- Tilikausi. (Suojanen ym. 2006, 147-149.)

Perustamisilmoituksen lisäksi osakkeenomistajien on laadittava myös yhtiöjärjestys. Yhtiöjärjestys voi olla osa perustamissopimusta, tai se voi olla kokonaan erillinen asiakirja, joka liitetään perustamissopimuksen liitteeksi. Yhtiöjärjestyksestä käyvät ilmi yhtiön toimintatapa, kotipaikka ja toimiala. Yhtiöjärjestys voi sisältää myös tiedot osakkeiden ja osakepääoman määrästä. Osakkeita on oltava vähintään yksi, ja osakepääoman yksityisessä osakeyhtiössä vähintään 2 500 euroa. (Villa ym. 2007, 62-63.)

Yhtiöjärjestyksessä voidaan lisäksi mainita osakkeiden luovutukseen liittyviä määräyksiä, joiden tavoitteena on estää ulkopuolisten henkilöiden tulo osakkeenomistajiksi. Lunastuslausekkeella voidaan mahdollistaa osakkeenomistajien, yhtiön tai muun henkilön oikeus lunastaa ulkopuoliselle siirtynyt osake. Suostumuslausekkeella puolestaan voidaan vaatia hallituksen suostumus osakkeen oikeutettuun hankkimiseen. (Suojanen ym. 2006, 152.)

Perustamisilmoituksen ja yhtiöjärjestyksen laatimisen jälkeen yhtiö rekisteröidään kaupparekisteriin. Osakeyhtiö syntyy rekisteröinnin kautta. Ennen rekisteröintiä yhtiö ei voi hankkia oikeuksia eikä velvollisuuksia, vaan oikeus- ja oikeustoimikelpoisuus syntyvät vasta rekisteröinnin jälkeen. (Villa ym. 2007, 64.)

## 5.1 Osakeyhtiön hallinto, päätöksenteko ja toiminta

Osakeyhtiön pakollisia toimielimiä ovat yhtiökokous ja hallitus. Lisäksi osakeyhtiöllä voi olla myös toimitusjohtaja ja hallintoneuvosto. Yhtiökokous on osakeyhtiön ylin päättävä elin. Yhtiökokous muodostuu niistä osakeluetteloon merkityistä osakkeenomistajista, jotka ovat kokouksessa läsnä tai laillisesti edustettuina. Jokaisella osakkeenomistajalla on oikeus osallistua yhtiökokoukseen sekä saattaa yhtiökokoukselle kuuluva asia yhtiökokouksessa käsiteltäväksi. Osakkeenomistajat äänestävät yhtiökokouksessa edustamiensa osakkeiden tuottamalla äänimäärällä. Varsinainen yhtiökokous on pidettävä kuuden kuukauden kuluttua tilinpäätöksestä, ja ylimääräinen yhtiökokous aina kun hallitus tai hallintoneuvosto katsoo sen tarpeelliseksi. Kokouksessa päätökset on tehtävä joko enemmistö- tai määräenemmistöpäätöksinä. (Villa ym. 2007, 73-75.)

Osakeyhtiössä voi olla hallintoneuvosto, jonka jäsenet valitaan yhtiökokouksessa. Hallintoneuvostossa on oltava vähintään kolme jäsentä. Hallintoneuvoston jäsenet eivät kuitenkaan voi toimia samanaikaisesti yhtiön toimitusjohtajana tai hallituksen jäsenenä. Neuvoston tehtävänä on valvoa yhtiön toimintaa ja hallintoa. (Villa ym. 2007, 80-81.)

Osakeyhtiön hallitus huolehtii yhtiön toiminnan järjestämisestä, yhtiön johtamisesta ja yhtiön edustamisesta. Hallitus toimeenpanee myös yhtiökokouksen päätökset. Yhtiökokous valitsee osakeyhtiön hallituksen. Yksityisen osakeyhtiön hallituksen jäsenen toimikausi jatkuu toistaiseksi. Hallitus koostuu vähintään yhdestä täysivaltaisesta luonnollisesta henkilöstä. Hallituksen jäsenenä ei voi toimia oikeushenkilö. Hallitus vastaa yhtiön kirjanpidon ja varainhoidon valvonnasta, yhtiön toiminnan ja organisaation asianmukaisuudesta, yhtiön tarkoituksen toteutumisesta, toiminnasta yhtiön ja osakkeenomistajien eduksi sekä osakkeenomistajien yhdenvertaisuuden toteutumisesta. (Villa ym. 2007, 78-79.)

Hallituksen päätöksenteko tapahtuu yksinkertaisella äänten enemmistöllä, jolloin päätökseksi saadaan aina enemmistön mielipide. Jos äänestys jonkin asian suhteen menee tasan, puheenjohtajan antama ääni ratkaisee hallituksen kannan. Mikäli on kyse henkilövaaleista, tulos ratkaistaan arvalla. Hallitus on päätösvaltainen, mikäli kokouksessa on läsnä yli puolet hallituksen edustajajäsenistä. (Villa ym. 2007, 79.)

Hallituksen valitsema toimitusjohtaja vastaa yhtiön päivittäisen toiminnan johtamisesta hallituksen ohjauksessa ja valvonnassa. Muita toimia toimitusjohtaja voi tehdä vain hallituksen valtuuttamana. Toimitusjohtaja hoitaa käytännössä yhtiön juoksevaa hallintoa. (Villa ym. 2007, 80.)

Osakeyhtiön yleinen edustusoikeus on yhtiön hallituksella. Toimitusjohtaja voi edustaa yhtiötä vain niissä asioissa, jotka kuuluvat hänen toimivaltaansa (yhtiön juokseva hallinto). Osakeyhtiön edustajan tekemä oikeustoimi ei sido osakeyhtiötä, jos yhtiön edustaja on toiminut vastoin osakeyhtiölain kelpoisuusvaatimuksia, ylittänyt toimivaltansa tai on edustanut yhtiötä yksin, vaikka olisi voinut edustaa yhtiötä yhdessä toisen henkilön kanssa. (Villa ym. 2007, 81.)

#### Tilinpäätös ja toimintakertomus

Osakeyhtiön tulee laatia osakeyhtiölain ja kirjanpitolain mukainen tilinpäätös, joka sisältää tilikauden taseen, tuloslaskelman, rahoituslaskelman, näiden liitetiedot ja edellisen tilikauden vertailutiedot (tase, tuloslaskelma, rahoituslaskelma). Tilinpäätökseen on myös liitettävä toimintakertomus, joka sisältää muun muassa yhtiön hallituksen esityksen yhtiön voiton jakamisesta, tiedot osakkeiden määrästä, tiedot lainoista ja niiden ehdoista sekä koroista. Tilinpäätös ja toimintakertomus on rekisteröitävä kaupparekisteriin kahden kuukauden kuluessa tilinpäätöksen vahvistamisesta. (Suojanen ym. 2006, 179-182; Villa ym. 2007, 84-86.)

#### Osakeyhtiön purkaminen

Osakeyhtiö voi purkaantua seuraavissa tilanteissa:

- toiminnan lopettamisen kautta
- selvitysmenettelyn kautta
- tuomioistuimen päätöksellä, jos osakkeenomistaja on tahallaan väärinkäyttänyt vaikutusvaltaansa yhtiössä.

Selvitysmenettelyssä osakeyhtiö asetetaan selvitystilaan, jolloin yhtiön omaisuus muutetaan rahaksi, velat maksetaan ja jäljelle jäänyt omaisuus jaetaan osakkeenomistajille. Mikäli yhtiön varat eivät riitä velkojen maksuun, yhtiö asetetaan konkurssiin. Selvitysmenettelyn jälkeen laaditaan lopputilitys, joka sisältää selostuksen yhtiön omaisuuden jaosta, tilinpäätökset, toimintakertomukset ja tilintarkastuskertomukset selvitystilan ajalta. Osakeyhtiön olemassaolo lakkaa, kun yhtiön purkautuminen rekisteröidään kaupparekisteriin. (Suojaanen ym. 2006, 195-198.)

## 5.2 Osakkeet

Osakeyhtiön osakkeet tuottavat osakkeenomistajille yhtäläiset oikeudet. Yhtiöjärjestyksessä voidaan osakkeet jakaa eri osakelajeihin, jolloin tietyille osakkeille voidaan antaa erityisiä oikeuksia ja velvollisuuksia. Yhtiösopimuksessa on tällöin eriteltävä osakelajien väliset erot. (Osakeyhtiölaki 2006/624 3 luku, 1 §.)

Osakkeista ja osakkeiden omistajista pidetään yllä osake- ja osakasluetteloa, josta käyvät ilmi kunkin osakkeenomistajan tiedot sekä omistettavien osakkeiden määrä. Osake- ja osakasluettelo ovat julkisia asiakirjoja. Osakkeenomistajan oikeudet ja velvollisuudet määritetään alkavaksi silloin, kun hänet on merkitty osakeluetteloon. (Osakeyhtiölaki 2006/624 3 luku, 15 §.)

Osakkeen omistajalleen tuottamia oikeuksia ovat muun muassa oikeus osinkoon, oikeus merkitä yhtiön uusia osakkeita, ääni-, puhe- ja läsnäolo-oikeus yhtiökokouksessa, oikeus moittia yhtiökokouksen päätöksiä ja aloiteoikeus. Osakkeen tuottamia velvollisuuksia ovat muun muassa osakkeen merkintähinnan maksaminen merkintäehtojen mukaisesti ja mahdollisten lisämakujen suorittaminen yhtiölle. (Villa ym. 2007, 66 ja 67.)

### Yhtiön varojen jakaminen

Osakeyhtiön varoja voidaan jakaa osinkoina (voitonjako), sijoitetun vapaan oman pääoman rahastosta, osakepääoman alentamisella sekä hankkimalla tai lunastamalla yhtiön osakkeita. Lisäksi osakeyhtiön varoja voidaan jakaa myös yhtiön purkautuessa. Varojen jakamisen täytyy perustua yhtiön vahvistettuun tilinpäätökseen. Varojen jaon on tapahduttava osakeyhtiön vapaan pääoman puitteissa. Varojen jaossa on lisäksi otettava huomioon yhtiön maksukyky, ja se että varoja jaetaan tilinpäätöksessä vahvistetun ylijäämän perusteella. Varojen jakamises-

ta päätetään yhtiökokouksessa yksinkertaisella äänten enemmistöllä. (Koski & Sillanpää. 9. luku. 2009; Suojanen ym. 2006, 187.)

Osingon (voiton) jakaminen tarkoittaa osakeyhtiössä syntyneen ylijäämän vastikkeetonta jakamista osakkeenomistajille. Voitonjako voidaan suorittaa joko siten, että koko ylijäämä jaetaan osinkoina tai siten että vain osa siitä jaetaan osakkeenomistajien kesken. Osakeyhtiössä voitonjakamisesta, ja voitonjaon määrästä päättää yhtiökokous. Vapaan pääoman rahastoon sovelletaan myös näitä samoja periaatteita. (Koski & Sillanpää. 9. luku. 2009.)

Osakepääoman palauttamisella tarkoitetaan yhtiön osakepääoman palauttamista osakkeenomistajille. Palautuksen kohteena on tällöin yhtiön sidottu oma pääoma, jonka jakamiseksi yhtiön on saatava lupa rekisteriviranomaisilta sekä tehtävä kuulutus osakepääoman palauttamisesta. Tämä menettely kuuluu osaksi niin sanottua velkojen suojaa. Velkojilla on oikeus vastustaa yhtiön sidotun pääoman jakamista, mikäli se heikentää osakeyhtiön maksukykyä. (Koski & Sillanpää. 9. luku. 2009.)

Osakeyhtiö voi jakaa yhtiön varoja myös hankkimalla tai lunastamalla yhtiön omia osakkeita. Yhtiön purkautuessa osakeyhtiön selvitysmenettelyssä yhtiön omaisuus realisoidaan, velat maksetaan ja loput jäljelle jäävistä varoista jaetaan osakkeenomistajille. (Suojanen ym. 2006, 193.)

### Osakepääoman korottaminen

Osakeyhtiön osakepääomaa voidaan korottaa kolmella tavalla:

- 1) Merkitään osakkeista tai muista erityisistä oikeuksista maksettava merkintähinta yhtiön osakepääomaan.
  - 2) Siirretään yhtiön osakepääomaan varoja vapaasta pääomasta (rahastokorotus).
  - 3) Merkitään osakepääomaan muita varoja osakepääomaksi (osakepääomasijoitus).
- (Koski & Sillanpää. 2009.)



Päätös osakepääoman korottamisesta tehdään pääsääntöisesti yhtiökokouksessa. Korottamisesta päätetään yksinkertaisella äänten enemmistöllä. Osakepääoman korottamisesta on tehtävä ilmoitus kaupparekisteriviranomaiselle. Ilmoituksen antamisesta ovat vastuussa yhtiön hallituksen jäsenet ja/tai yhtiön toimitusjohtaja. (Koski & Sillanpää. 9. luku. 2009.)

## 6 YRITYSMUODON MUUTTAMINEN

Yritystoiminnan tavoitteena on tuottaa voittoa, jolla yrittäjä kattaa omat henkilökohtaiset menonsa. Täten yrittäjän on yritysmuodon valinnassa mietittävä myös eri yritysmuotojen verokohtelua, sillä yrityksen verotus on suoraan verrannollinen yrittäjälle jäävään nettotulon määrään. (Järvenoja 1994, 1.)

Verotuksellisista syistä yrittäjä usein harkitsee yritysmuodon muuttamista. Yritysmuodon muuttamisessa on otettava kuitenkin huomioon myös muita seikkoja, kuten yritysmuotojen vaatimukset perustajajäsenistä, vähimmäispääomasta sekä omistajien vastuun jakautuminen. Lisäksi yritystoiminnan laajuus on myös yksi vaikuttavista tekijöistä. Esimerkiksi henkilöyhtiömuotoja suositellaan yleensä pieneen ja keskisuureen liiketoimintaan, kun taas osakeyhtiö on sopivin yhtiömuoto laajempaa yritystoimintaa ajatellen. (Järvenoja 1994, 1, 3, 35 ja 36.)

### 6.1 Verotus

Yritysmuotojen verotettavat tulot voivat koostua kolmesta eri tulolähteestä

- 1) Henkilökohtainen tulolähde, jota säätelee tuloverolaki 1953/1992 (TVL)
- 2) Maatalouden tulolähde, jota säätelee maatilatalouden tuloverolaki 543/1967 (MVL)
- 3) Elinkeinotoiminnan tulolähde, jota säätelee laki elinkeinotulon verottamisesta 360/1968 (EVL).

Tappioiden vähentämisoikeus koskee vain sitä tulolähdettä, josta tappio on syntynyt, esimerkiksi elinkeinotoiminnasta saatuja tappioita ei voida vähentää maataloustoiminnasta saaduista tuloista. (Enroth ym. 2007. 18-19; Järvenoja 1994, 5.)

Luonnollisten henkilöiden ja kuolinpesien saamat tulot jaetaan puolestaan pääomatuloon ja ansiotuloon. Yrittäjän elinkeinotoiminnan ja maatalouden tulolähteistä saatavia tuloja verotetaan sekä ansio- että pääomatuloina, kun taas muun toiminnan (henkilökohtainen tulolähde) verotus on pääomatuloa. (Järvenoja 1994, 5.)

Ansiotulojen verotus on progressiivinen, eli mitä suuremmat ovat tulot, sitä suurempaa on myös verotus. Pääomatulojen verotus on puolestaan suhteellinen, 28 %. Pääomatuloa ovat vuokratulot, korkotulot, pörssiyhtiöstä saadut osinkotulot, osuuspääoman korko, metsätalouden pääomatulot, maa-aineksista saatu tulo ja luovutusvoitto. Muut tulot lasketaan ansiotuloiksi, kuten esimerkiksi palkkatulot. (Enroth ym. 2007, 20.)

Yritystoiminnassa maatalouden tai elinkeinotoiminnan jaettavasta yritystulosta pääomatuloa on verovuotta edeltäneen verovuoden lopun nettovarallisuuden (varat - velat) perusteella laskettua 20 % vuotuista tuottoa vastaava osuus. Luonnollisen henkilön tai kuolinpesän vaatimuksesta tuottoprosentti voi olla myös 10. Ylimenevä osa on ansiotuloa. Mikäli kokonaistulot ovat pienet, voi pääomaverotus usein olla suurempi, kuin mitä ansiotulojen verot yhteensä. (Enroth ym. 2007, 20.)

#### Yksityisen elinkeinonharjoittajan verotus

Yksityisen elinkeinonharjoittajan yritysvarallisuuden ja henkilökohtaisen varallisuuden erottamisessa on kyse tulolähdejaottelusta. Yksityisyrittäjä ei ole erillinen oikeussubjekti, joten yrittäjä ei voi tehdä oikeustoimia yrityksensä kanssa. Yksityinen elinkeinonharjoittaja ei voi saada toiminnastaan pääomatuloa, ellei yrityksellä ole nettovarallisuutta tai yritystuloon sisälly käyttöomaisuuskiinteistöjen tai käyttöomaisuusarvopapereiden luovutusvoittoja. (Villa ym. 2007, 225.)

Yksityisen elinkeinonharjoittajan yritystulo lasketaan erottamalla ensin pääomatulo-osuus, joka on 20 prosenttia vuotuista tuottoa kyseistä verovuotta edeltäneen verovuoden nettovarallisuudesta. Loput yritystulosta on ansiotuloa. (Villa ym. 2007, 226.)

Yrittäjäpuolisoiden yritystulo jaetaan puolisoitten kesken silloin, kun nämä harjoittavat yhteistä elinkeinotoimintaa (esimerkiksi maataloutta). Tällöin yritystulo jaetaan yrittäjäpuolisoiden kesken heidän työpanostensa suhteessa, jolloin otetaan huomioon työpanosten arvo, kuten ammattitaito, työn vastuullisuus ja työn merkitys yritykselle. Työpanoksen merkityksen ollessa vähäinen, verottaja voi katsoa, ettei elinkeinotoimintaa harjoiteta yhdessä. Yleensä työpanokset kuitenkin katsotaan olevan samansuuruisia. (Villa ym. 2007, 227.)

## Henkilöyhtiön verotus

Henkilöyhtiöllä voi olla maatalouden, elinkeinotoiminnan ja henkilökohtaisten tulojen tulolähteisiin jaoteltavia tuloja. Henkilöyhtiön verotus lasketaan aina tulolähteittäin. Osakkaat voivat puolestaan keskenään sopia tulojen jaosta esimerkiksi työpanosten suhteessa. Henkilöyhtiön velkojen korot vähennetään sen tulolähteen tuloista, johon velka kohdistuu. Tulolähteen tappio saadaan vähentää ainoastaan tulevasta saman tulolähteen voitoista. Luovutushinnasta henkilöyhtiöllä on oikeus vähentää vain todellinen hankintameno. (Enroth ym. 2007, 29.)

Henkilöyhtiön osakkaan yhtiöosuuden hankintaan kohdistuva velan korko voidaan vähentää osakkaalle jaettavasta elinkeinotulo-osuudesta. Mikäli henkilöyhtiöllä ei ole elinkeinotuloa, korko vähennetään joko maatalouden pääomatulo-osuudesta tai muun toiminnan osalta osakkaan pääomatuloista. Osakkaan henkilöyhtiöstä saama tulo voidaan käsitellä samana tulolähteenä osakkaan henkilökohtaisen elinkeinotoiminnan tai maataloustoiminnan kanssa. Maatalouden ja elinkeinotoiminnan tulo-osuus jaetaan osakkaan omistaman nettovarallisuuden perusteella pääoma- ja ansiotuloon. Muu toiminta on aina pääomatuloa. Henkilöyhtiöstä saatava ansiotulo lisätään osakkaan muiden ansiotulojen lisäykseksi. (Enroth ym. 2007, 29.)

## Osakeyhtiön verotus

Osakeyhtiö on aina erillinen verovelvollinen kuin osakkeiden omistajat. Osakeyhtiöllä voi olla maatalouden, elinkeinotoiminnan ja muun toiminnan tulolähteisiin kohdistuvia tuloja. Tappiot vähennetään aina saman tulolähteen tuloista, joissa tappiot ovat syntyneet. Tappioiden vähentämisen jälkeen jäljelle jäävästä osuudesta menee tuloverolain mukainen yhteisövero, joka on 26 prosenttia. (Enroth ym. 2007, 30-31.)

Osinkojen verotus puolestaan kohdistetaan yksityishenkilöille. Julkisesta osakeyhtiöstä saatavia osinkotuloja verotetaan siten, että 70 prosenttia on veronalaista pääomatuloa ja loput 30 prosenttia on verovapaata tuloa. Yksityisestä osakeyhtiöstä saatavat osinkotulot ovat verovapaata tuloa siihen määrään saakka, joka vastaa osakkeiden arvostamislaissa tarkoitettulle matemaattiselle arvolle laskettua yhdeksän prosentin tuottoa. Nettovarallisuuden yhdeksän prosentin ylittävältä osalta osingosta 70 prosenttia on ansiotulona verotettavaa osuutta. (Villa ym. 2007, 242 -243.)

Yksityisestä osakeyhtiöstä saatavien verovapaiden osinkotulojen yläraja on 90 000 euroa vuodessa. Tämä raja on henkilökohtainen tuloraja, eikä esimerkiksi yrityskohtainen. Mikäli osinkotulot ylittävät kyseisen rajan, on sen ylittävästä osuudesta 70 prosenttia pääomatuloo. (Villa ym. 2007, 242-243.) Osinkojen verotusta voidaan selkeyttää seuraavan esimerkin avulla (Kuvio 2.)

Osakeyhtiön nettovarallisuus on 3 000 000 euroa. Yhtiöllä on yksi osakkeen omistaja. Yhtiö jakaa osinkoina 300 000 euroa. Osinkojen verotus jakaantuu seuraavasti
<ul style="list-style-type: none"> <li>• 90 000 on verovapaata osinkotuloo</li> <li>• 9 prosenttia nettovarallisuudesta on <math>(3\,000\,000 \times 9\%)</math> 270 000 euroa. → 90 000 euroa ylittävältä osalta (ylittävä osuus on 180 000) 30 prosenttia verovapaata osinkotuloo, eli 54 000 euroa verovapaata ja jäljelle jäävään 126 000 euroon kohdistuu 28 prosentin pääomatuloo koskeva verorasitus <math>(126\,000 \times 28\% = 35\,280)</math> euroa veroja).</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• 270 000 (9 prosentin ylittävän osuuden) eli 30 000 euron verotus puolestaan jakaantuu siten, että 30 prosenttia (9 000 euroa) on verovapaata osuutta, ja 21 000 euroa on osakkaan verotettavaa ansiotuloo yhdessä muiden ansiotulojen kanssa.</li> </ul>

Kuvio 2. Osinkotulojen verotus. (Villa ym. 2007, 243.)

## 6.2 Yritysmuodon muutoksen verotus

Yritysmuotoa voidaan muuttaa usein ilman välittömiä veroseuraamuksia. Yritysmuodon muuttaminen vaatii kuitenkin tarkkaa suunnittelua ja toteuttamista, sillä muutoksessa tapahtuneita virheitä on vaikea korjata jälkikäteen. Yritysmuodon muuttaminen ei aiheuta veroseuraamuksia, jos yrityksen kirjanpidon ja verotuksen arvot eivät muutu (kirjanpidollinen jatkuvuus), ja yrityksen identtisyys säilyy. Yrityksen identtisyydellä tarkoitetaan yrityksen omistussuhteiden säilymistä, sekä yrityksen varallisuuden siirtymistä muuttumattomana jatkavaan yritykseen. (Villa ym. 2007, 211-212; Enroth ym. 2007, 38.)

Mikäli yrityksen identtisyys vaarantuu yritysmuodon muutoksessa, katsotaan yhtymän verotuksessa purkaantuvan ja liikkeen, ammatin taikka maa- ja metsätalouden harjoittajan lopettavan yritystoimintansa. Purkautuneeksi tai lopettaneeksi katsottu yritys, ja uusi perustettu yritys ovat tällöin eri verovelvollisia, ja veroseuraamuksilta ei vältytä. Yrityksen varaukset purkautuvat ja yrityksen irtaimen omaisuuteen sovelletaan yksityiskäyttöönottoa koskevia säännöksiä. Kiinteään omaisuuden siirtoon toiminnan purkautumisen kautta sovelletaan puolestaan luovutusvoittoverotusta. Uudessa toimintamuodossa jatketaan verotuksellisesti näistä irtaimen ja kiinteän omaisuuden tuloutuneista arvoista. (Villa ym. 2007, 212; Enroth ym. 2007 39-40.)

### 6.3 Yksityisyrittäjän muuttaminen henkilöyhtiöksi tai osakeyhtiöksi

Yksityisliikkeen omistaja tai ammatinharjoittaja voi muuttaa toimintansa henkilöyhtiöksi (avoin yhtiö ja kommandiittiyhtiö) siten, että liikkeen- tai ammatinharjoittaja siirtyy yhtiön vastuunalaiseksi yhtiömieheksi. Osakeyhtiöksi muuttaminen tapahtuu yrittäjän merkitessä kaikki osakeyhtiön osakkeet. Yrityksen kuolinpesän muuttaminen tapahtuu siten, että vähintään yksi kuolinpesän osakkaista siirtyy yhtiömieheksi, vastuunalaiseksi yhtiömieheksi tai merkitsee kaikki osakeyhtiön osakkeet. (Villa ym. 2007, 213.)

Yritysmuodon muuttaminen voidaan toteuttaa myös sukupolven vaihdoksen kautta. Sukupolvenvaihdoksen on kuitenkin tapahduttava erikseen, sillä yritysmuodon muuttaminen edellyttää aikaisemman omistajan mukanaoloa uudessa yrityksessä. (Enroth ym. 2007, 41.)

### 6.4 Maatilayrityksen yhtiöittäminen

Euroopan unioniin liittymisen jälkeen Suomessa toimivat maatilat ovat kokeneet voimakkaan muutoksen. Maatilojen keskimääräinen peltopinta-ala on kaksinkertaistunut, kun taas maatilojen lukumäärä on pudonnut 60-luvun 280 000 maatilasta 70 000 mautilaan vuoteen 2004 mennessä. Suomeen on syntynyt erittäin suuria maatiloja, ja maataloustoiminta on hyvin verkostoitunutta. Lisäksi maatalouteen on syntynyt uusia yritysmuotoja perinteisten perheviljelmien rinnalle. (Haapanen, Heikura & Leino. 2004, 11.)

Tilakokoon kasvaessa kiinnostus maataloustoiminnan yhtiöittämiseen on kasvanut. Usein maatilayrityksen yhtiöittämisen pääasiallisena syynä ovat verotukselliset edut, mutta toisaalta yhtiömuotoinen yritys tarjoaa lainsäädäntöön perustuvat pelisäännöt useamman henkilön harjoittamalle yritystoiminnalle. (Enroth, Österman & Teräväinen. 2003, 76.)

Yksityinen maataloudenharjoittaja voi muuttaa harjoittamansa maataloustoiminnan vain osakeyhtiömuotoon. Yrittäjäpuolisot sekä kaksi tai useampi maataloudenharjoittaja voivat yhdessä muuttaa toimintansa henkilöyhtiöksi tai osakeyhtiöksi. (Enroth ym. 2007, 44.)

a) *Maatila henkilöyhtiöksi*

Muutettaessa maatilayritystä henkilöyhtiömuotoon on molempien puolisoiden yhdessä merkittävä henkilöyhtiön yhtiöosuudet omaisuuksien omistuksen suhteessa (yhtiöpanos). Jos toinen puoliso ei omista maatalousomaisuutta, tulee hän tällöin kommandiittiyhtiöön äänettömäksi yhtiömieheksi. Maataloudenharjoittajan ei katsota lopettavan toimintaansa, jos hän perustaa yritystoiminnan jatkamiseksi henkilöyhtiön tulella yhtiöön itse yhtiömieheksi/vastuunalaiseksi yhtiömieheksi. Myös useampi maataloudenharjoittaja voi keskenään perustaa henkilöyhtiön jatkamaan aikaisempia toimintojaan. Maataloudenharjoittaja ei voi siirtyä äänettömäksi yhtiömieheksi uuteen yhtiömuotoon ilman tuloveroseuraamuksia. (Enroth ym. 2007, 44-45.)

b) *Maatila osakeyhtiöksi*

Muutettaessa maatilayritys osakeyhtiöksi, on yrittäjän merkittävä itse kaikki perustetavan yhtiön osakkeet. Puolisoiden on merkittävä osakkeet omaisuuksien omistuksen suhteessa. Ulkopuolisia henkilöitä ei vielä perustamisvaiheessa voida ottaa mukaan yhtiöön, vaan osakkaiden määrää voidaan perustamisen jälkeen lisätä joko osakepääoman korotuksen tai osakkeiden luovuttamisen kautta. (Enroth ym. 2007, 45.)

Jos useampi maataloudenharjoittaja haluaa perustaa osakeyhtiön ilman veroseuraamuksia, on yhtiöittämisen tällöin tapahduttava verotusyhtymän tai henkilöyhtiön kautta. Yrittäjäpuolisot tai maanviljelijäperhe (myös lapset), jotka omistavat maatalouden varoja, voivat muuttaa yritystoiminnan osakeyhtiön muotoon. Tällöin identtisyiden katsotaan säilyvän muutoksesta huolimatta, kun jokainen osakas merkitsee yhtiön osakkeita omistussuhteidensa mukaisesti. (Enroth ym. 2007, 46.)

Toimintamuodon muutos ilman veroseuraamuksia edellyttää myös maatalousmaiden ja tuotantorakennusten sekä muun maatalousomaisuuden siirtämistä uuteen yhtiömuotoon. Ainoastaan maataloustoiminnan kannalta merkityksetöntä omaisuutta, kuten esimerkiksi asunto, metsää ja varistorakennus, voidaan jättää siirtämättä perusteilla olevaan yhtiöön. Tilanteissa, joissa omaisuutta aiotaan jättää yhtiöittämisen ulkopuolelle, kannattaa verottajalta tiedustella ennakkotietoja verokohtelusta. (Enroth ym. 2007, 46-47.)

Jotta maatila voidaan yhtiöittää ilman veroseuraamuksia, on yhtiöitettävän toiminnan oltava myös tarpeeksi laajaa ja liiketoiminnan kaltaista yritystoimintaa. Lisäksi verottaja voi edellyttää myös useamman yrittäjän osallistumista yritystoimintaan. Muutoin toimintaa voidaan pitää vain entisen toiminnan jatkamisena, jolloin yhtiömuodon muuttaminen sivuutetaan ja yrittäjää verotetaan edelleen henkilökohtaisesti. (Enroth ym. 2007, 48.)

Yleisesti ottaen maatilán yhtiöittämistä tulee harkita aina tilakohtaisesti, sillä maatilojen olosuhteet eivät läheskään aina ole samanlaisia, ja yhtiöittämiskysymyksiä tulee harkita eri tavoin. Yhtiöittämisen suunnittelussa ja toteutuksessa onkin syytä aina käyttää apuna alan asiantuntijoita (pankki, verottaja, MTK). Vero-oikeudellisten ja yhtiöoikeudellisten seikkojen lisäksi maatilán yhtiöittämisessä täytyy kiinnittää huomiota myös Euroopan unionin lainsäädännön asettamiin tukiehtoihin sekä yrittäjien eläke- ja vakuutusturvan järjestämiseen. (Farmit.net.)

#### Yhtiöittämisen vaikutukset maataloustukiin

Maatalouden tuotantoon liittyviä tukia voivat saada luonnolliset henkilöt, oikeushenkilöt, sekä näiden yhteenliittymät (yritys). Yhtiömuoto ei yleensä vaikuta maataloustuen saantiin, mutta eri maataloustuissa on kuitenkin eroja siinä, kuinka monen osakkaan on täytettävä kyseisten tukien saamisen ehdot. Lisäksi valtioneuvoston asetuksen (213/2007) mukaan perustettavan yhtiön on täytettävä toiminnallisesti ja taloudellisesti itsenäisen maatilán tunnusmerkistö. (Enroth ym. 2007, 62.)

Maatalouden investointi- ja tuotantotuilla on tärkeä merkitys maatalouden kannattavuudelle. Tukiehdot on otettava huomioon yhtiömuodon muutosta suunniteltaessa, jotta tukia ei menetetä muutoksen takia. Esimerkiksi luonnonhaittakorvauksen ja ympäristötuen sekä kansallisten tukien myöntämisen edellytyksenä on se, että yhtiömuotoisessa maataloudessa vähintään yksi henkilö/osakas täyttää ikää koskevan vaatimuksen. Kyseisen ikäehdon mukaan vä-



hintään yhden osakkaan on oltava tuen hakemista edeltävän vuoden joulukuun 31. päivänä vähintään 18 vuotta ja enintään 65-vuotias, eikä hän saa maatalousyrittäjien vanhuuseläkettä. (Enroth ym. 2007, 63.)

Nuorten viljelijöiden tukea voidaan maksaa vain jos viljelijät/osakkaat täyttävät ikää koskevan edellytyksen, jonka mukaan kaikkien henkilöiden on oltava alle 40 -vuotiaita tuen hakemista edeltävän vuoden joulukuun 31. päivänä. Niin sanottuja ikärajattomia tukia ovat puolestaan kuivattujen rehujen jalostuksesta saatava tuki, kuitupellavan ja hampun jalostuksesta saatava tuki, tilatuki, sonni- ja härkäpalkkio, uuhipalkkio ja lisätuki, tärkkelysperunan tuki, valkuaiskasvipalkkio, energiakasvituki, non-food palkkio, EU:n siementuotannon tuki, peltokasvien tuotantopalkkio sekä nautojen tuotantopalkkiot. (Enroth ym. 2007, 63.)

Investointitukea voidaan myöntää henkilöyhtiöille ja osakeyhtiöille. Tuen tarkoituksena on kehittää maataloustuotannon tehokkuutta ja laatua. Tuki myönnetään prosentuaalisena osuutena tuettavan toimenpiteen aiheuttamista kustannuksista. Tuen myöntäminen ratkaistaan yhtiömiesten tai osakkaiden perusteella. Investointituen saamiseksi on vähintään yhden määräysvaltaisen yhtiön osakkaan harjoitettava maataloutta, sekä täyttää yrittäjälle asetetut tuen myöntämisen edellytykset. Investointituensaajan on täytettävä seuraavat viisi ehtoa:

1. Tuensaaja harjoittaa tai ryhtyy harjoittamaan maataloutta siten että sillä on olennainen merkitys tuensaajan toimeentulolle.
2. Tuensaajan maatala on taloudellisesti elinkelpoinen.
3. Tuensaaja asuu maatilalla tai sellaisella etäisyydellä siitä, että tila tulee asianmukaisesti hoidetuksi.
4. Tuensaajalla on maatalouden hoitoon tarvittava ammattitaito.
5. Tuensaajan on oltava tukea myönnettäessä 18-65-vuotias.

Nuorten viljelijöiden aloitustukea voidaan myöntää muuten samoin ehdoin, kuin investointitukea, mutta tuensaajan on oltava alle 40-vuotias, ja ammattitaitovaatimukset ovat tiukemmat, kuin investointituen osalta. (Enroth ym. 2007, 64-65; Laki maatalouden rakennetuista 1476/2007. 2 luku 5 §-7 §.)

Yhtiöittämisen vaikutukset maatalousyrittäjien eläke- ja sosiaaliturvaan

Viljelijät, metsänomistajat, poronhoitajat ja kalastajat sekä heidän perheenjäsenensä kuuluvat maatalousyrittäjien eläkelain ja vakuutusturvan piiriin (MYEL). MYEL-vakuutus on maatalousyrittäjille pakollinen ja se perustuu MYEL-tuloon, jonka mukaan lasketaan yrittäjän kaikki eläkkeet, korvaukset ja päivärahat. (Maatalousyrittäjien eläkelaitos MELA. MYEL-eläkevakuutus. 2009.)

Maataloutta harjoittavan avoimen yhtiön yhtiömiehen ja kommandiittiyhtiön vastuunalaisen yhtiömiehen on myös oltava vakuutettuina. Kommandiittiyhtiön palkkaa saava äänetön yhtiömies kuuluu työntekijän eläkelain piiriin. Jos äänetön yhtiömies ei saa yhtiöstä palkkatuloa, hänen vakuuttamisensa ei ole pakollista. Äänetön yhtiömies on kuitenkin vakuutettava MYEL-vakuutuksella, jos hän täyttää MYEL-vakuutuksen ehdot vastuunalaisen yhtiömiehen puolisona tai perheenjäsenenä. (Enroth ym. 2007, 60.)

Osakeyhtiö kuuluu MYEL-vakuuttamisen piiriin, jos sen verotus perustuu maataloustuloon. MYEL-vakuutuksen saa se henkilö, joka omistaa joko yksin tai yhdessä perheenjäsenensä kanssa yli 50 prosenttia yhtiön osakepääomasta tai osakkeen tuottamasta äänimäärästä. (Enroth ym. 2007, 60.)

Mela-turva on Melan hoitama lakisääteinen sosiaalivakuutus, joka perustuu MYEL-vakuutuksessa vahvistettuun henkilökohtaiseen työtuloon. Mela-turva kattaa viljelijän sairauspäivärahan, työterveyshuollon, eläkkeen, luopumistuen sekä lomituspalvelut. (Enroth ym. 2007, 55-57.)

Mela-turvaan kuuluva luopumistuki mahdollistaa 56 – 62-vuotiaalle viljelijälle mahdollisuuden luopua maatalouden harjoittamisesta ennen eläkettä. Luopumistuen saamiseksi luopuvan viljelijän on täytynyt harjoittaa maataloustoimintaa kymmenen vuoden ajan, ja hän on ollut MYEL-vakuutettuna vähintään viiden vuoden ajan ennen luopumista. Jos luopuja saa kansaneläkettä tai toistaiseksi myönnettyä työkyvyttömyyseläkettä, varhaiseläkettä, työttömyyseläkettä, vanhuuseläkettä tai osa-aikaeläkettä, ei luopumistukea voida myöntää. Luopumistuen maksaminen edellyttää lisäksi, että luopujan ansiotulot jäävät alle 575,97 euroa kuukaudessa. (Enroth ym. 2007, 56-57.)

Luopumistuen voi saada myös yhtiömuotoinen maatila tai perustettava yhtiö (osakeyhtiö/henkilöyhtiö), mutta maatalousomaisuuden ostajan on aina oltava kuitenkin luonnollinen henkilö. Jatkajalla ja luovutuksensaajalla on tällöin oltava määräysvalta yhtiössä ja hänen on oltava MYEL-vakuutuksen piirissä sekä annettava viljelysitoumus. (Enroth ym. 2007. 57.)

## 7 ANALYYSI: SILTALAN MAATILA

Siltalan tila on perustettu vuonna 1953. Taito ja Elvi Tulppo siirtyivät jatkamaan tilanpitoa vuonna 1989. Tilalla on peltoa ja metsää vuoden 2007 varmistettujen verotustietojen perusteella yhteensä 148,67 hehtaaria. Tilalla harjoitetaan lypsy- ja karjataloutta. Lisäksi tuloja on myös perinteisestä metsätaloudesta.

Maatilojen yhtiöittäminen on lisääntynyt Euroopan unioniin liittymisen jälkeen. Varsinkin osakeyhtiömuotoisten maatilojen määrä on kasvanut 2000-luvulle tultaessa huomattavasti. Suureneva tilakoko ja yritystoiminnan laajeneminen saa yrittäjän harkitsemaan yritystoiminnan riskien ja vastuiden jakamista. Maatilayrityksestä halutaan yhtiöittämisen myötä tehdä myös houkuttelevampi vaihtoehto yritystoiminnan jatkajille, sillä perinteisen maataloustoiminnan ylläpitäminen koetaan usein kannattamattomaksi sekä paljon työtä vaativaksi yrittämiseksi.

Toimeksiantajat harkitsevat Siltalan tilan muuttamista joko henkilöyhtiöksi tai osakeyhtiöksi. Tilan yritysmuodon muuttaminen suoritetaan sukupolvenvaihdon kautta, koska toinen yrittäjistä on jäämässä muutaman vuoden kuluttua eläkkeelle. Toimintamuodon muuttamisen kautta tilaa tulevat toimeksiantajien ohella jatkamaan Taneli ja Katja Tulppo.

Yritysmuodon muutos antaa sukupolven- ja omistajanvaihdokseen useita vaihtoehtoja. Sukupolven vaihdos voidaan toteuttaa ennen yritysmuodon muuttamista tai muutoksen jälkeen. Lisäksi yritysmuodon muutos voidaan toteuttaa siten, että jatkajat otetaan suoraan mukaan perustettavaan yhtiöön.

Suunniteltaessa tulevaa yritysmuodon muutosta ja sukupolvenvaihdosta on tulevien osakkaiden hyvä neuvotella yritysmuodon valintaan liittyvistä seikoista. Yritysmuodon valintaa tulee punnita erityisesti yhtiömuodon verokohtelun, vastuun jakautumisen sekä yrityksessä toimimisen kannalta.

Ensimmäinen vaihe tilan yhtiömuodon muutoksessa on kannattavuustarkastelun toteuttaminen. Kannattavuustarkasteluun vaikuttaa muun muassa verotettavien ansiotulojen määrä, ja se kuinka paljon yritystoiminnasta saatuja tuloja halutaan siirtää yksityiskäyttöön. Yleisenä ohjeena pidetään sitä, että osakkaiden verotettava ansiotulon osuus olisi vähintään 50 000 euroa per henkilö pitkällä aikavälillä laskettuna, jotta yritysmuodon muuttaminen esimerkiksi osakeyhtiöksi kannattaa toteuttaa. Kannattavuuden laskemisessa kannattaa turvautua asiantuntijoiden apuun, jotta saatavat laskelmat antaisivat oikean kuvan yrityksen tilanteesta. (Enroth ym. 2007, 67-68.)

Käytännössä verotettavien ansiotulojen määrä harvoin nousee maataloilla niin suureksi, että yhtiöittäminen kannattaa pelkästään verotuksellisista syistä (Enroth, Österman & Teräväinen. 2003, 78). Kuitenkin yritysmuodon muuttamiseen on olemassa myös muita perusteita, kuten laajenevan toiminnan riskien jakaminen useamman osakkaan kesken, sekä tilan toiminnan jatkuvuuden turvaaminen.

Kannattavuuslaskelmien jälkeen yrittäjien on syytä neuvotella yhtiömuodon muuttamisesta rahoittajien ja pankin edustajien kanssa (Enroth ym. 2007, 70). Heillä on yleensä asiantunteva näkemys siitä, miten yhtiöittäminen rahoituksen ja lainojen takausten kannalta olisi järkevintä toteuttaa.

Toimintamuodon muutoksessa yrityksen toimintaan liittyvät varat ja velat siirretään uuteen yhtiömuotoon samoista arvoista. Peltojen ja metsien arvot määrittyvät niistä tehdyistä kauppakirjoista. Tuotantorakennusten, koneiden sekä salaojien ja siltojen arvoina käytetään poistamattomia menojäännöksiä. Maitokiintiöiden arvona on aina ostohinta. Lisäksi meijeri- ja teurastamo-osuuksien arvoiksi lasketaan maksetut osuusmaksut. Eläinten ja esimerkiksi viljavarastojen arvoksi katsotaan yleensä 0 euroa, koska niiden tasearvo maatalousverotuksessa on 0. Veloista siirretään vain se velkaosuus, joka kohdistuu siirrettävään toimintaan. Yksityisvarallisuutta ei siirretä uuteen yhtiömuotoon. (Enroth ym. 2007, 70.)

Laskelmien jälkeen on siirryttävä itse yrityksen perustamistoimiin. Henkilöyhtiön perustamiseksi osakkaiden on laadittava yhtiösopimus. Henkilöyhtiön perustaminen on sidoksissa yhtiösopimuksen allekirjoitushetkeen, ei kaupparekisteri-ilmoitukseen. Henkilöyhtiö katsotaan perustetuksi, kun kaikki osakkaat ovat allekirjoittaneet yhtiösopimuksen.

Osakeyhtiön perustamiseksi laaditaan perustamissopimus ja yhtiöjärjestys. Perustamissopimuksessa valittu hallitus valitsee puheenjohtajan ja tekee muut tarvittavat toimenpiteet yritys-

toiminnan aloittamiseksi. Osakeyhtiön perustaminen on sidoksissa rekisteri-ilmoituksen tekkoon. Kaupparekisteri-ilmoituksen lisäksi yhtiön on tehtävä tarvittavat ilmoitukset toiminnastaan myös maatalouden tukijärjestelmiin, kiintiöjärjestelmiin sekä rahoittajille. (Enroth ym. 2007, 71.)

Yrittäjäpuolisot tulevat osakkaiksi henkilöyhtiöön omaisuuksien omistuksen suhteessa (yhtiöpanos). Jatkajat voivat tulla henkilöyhtiöön osakkaiksi esimerkiksi luovutuksensaajina sukupolven vaihdoksen yhteydessä. Osakeyhtiön perustaminen tapahtuu siten, että yrittäjäpuolisot merkitsevät osakeyhtiön kaikki osakkeet omaisuuksien omistuksen suhteessa (esimerkiksi 50 % - 50 %). Jatkajat voidaan ottaa mukaan toimintaan yhtiön perustamisen jälkeen joko osakepääoman korotuksella tai osakkeiden luovutuksen kautta. (Enroth ym. 2007, 44-45.) Näillä toteutustavoilla vältetään yritysmuodon muutoksen aiheuttamilta veroseuraamuksilta.

Yhtiöittämisellä mahdollistetaan kannattavuuden parantuminen, varsinkin jos yhtiömuodon valinnassa kiinnitetään tarkoin huomiota eri yritysmuotojen verotuskohteluun. Pienempi verorasitus mahdollistaa lainojen nopeamman lyhentämisen, ja tätä kautta myös yritystoiminnan kehittämisen ja laajentamisen.

Yhtiöittämisen riskitekijöinä voidaan pitää yritystoiminnan kannattavuuden heikentymistä. Yritystoiminnasta saatava tulo ei välttämättä enää riitä, jos mukaan otetaan useampi osakas. Harjoitettavan toiminnan on oltava tarpeeksi laajaa ja kannattavaa jo yhtiöittämisvaiheessa, jotta tällaiselta riskitekijältä voitaisiin välttyä. (Enroth ym. 2007, 66.)

Yritysmuodon muutosta edeltää tarkka suunnitteluvaihe. Väärin tehty toimintamuodon muuttaminen voi aiheuttaa turhia veroseuraamuksia, ja pahimmassa tapauksessa yritysmuodon muutos voidaan ohittaa kokonaan, ja yrittäjiä verotetaan edelleen henkilökohtaisesti. Lisäksi lakimuutokset esimerkiksi juuri verolainsäädännön sekä maataloustukien myöntämisen osalta täytyy ottaa huomioon jo ennalta käsin.

## Henkilöyhtiö vai osakeyhtiö?

Yhtiömuotoja voidaan vertailla keskenään esimerkiksi verotuksen, riskien ja vastuun jakautumisen sekä yritystoiminnan joustavuuden perusteella. Tulevien yhtiökumppaneiden kannattaakin ennen yhtiöittämistä keskustella yhdessä eri yritysmuotojen erityispiirteistä ja vastuiden jakamisesta yhtiössä.

Osakeyhtiötä voidaan pitää verotuksellisesti kaikkein edullisimpana yritysmuotona, sillä osakeyhtiön tuloksesta saatavaa tuloa verotetaan yhteisöveron (26 %) mukaan. Tämä edellyttää lisäksi sitä, etteivät osakkaat myöskään nosta yhtiöstä rahaa kuin enintään 26 prosentin verorasitusta vastaavan määrän. Osakkeen omistaja voi myös jättää yhtiöön tuloja, jotka hän voi realisoida myöhemmin esimerkiksi myymällä osakkeita. Osakkeiden myyntiä verotetaan pääomatuloveron (28 %) perusteella. (Enroth ym. 2007, 33-34.)

Henkilöyhtiössä yritystoiminnasta saatavat tulot jaetaan osakkaiden kesken verotettavaksi sekä pääomatuloina että ansiotuloina (progressiivinen vero) edeltävän verovuoden nettovarallisuuden perusteella. Osakeyhtiöstä saatava veroetu on olennaista silloin, kun yritystoiminnasta saatavien ansiotulojen progressiivinen vero on suurempi, kuin osakeyhtiöstä verotettavien tulojen vero, eli yli 26 %.

Riskien ja vastuunjakautumisen osalta osakeyhtiön ja henkilöyhtiön välinen ero on merkittävä. Henkilöyhtiössä yhtiömiehet vastaavat yhtiön varoista ja veloista sekä yhtiön sitoumuksista henkilökohtaisesti ja yhteisvastuullisesti. Osakeyhtiössä osakas ei vastaa yhtiön veloista ja sitoumuksista, sillä osakeyhtiö on osakkeenomistajistaan erillinen oikeushenkilö.

Osakeyhtiön katsotaan yleisesti ottaen olevan myös selkein yhtiömuoto yrityksen päätöksenteon kannalta. Yhtiökokouksessa osakkeenomistajat äänestävät yhtiötä koskevista päätöksistä omistamiensa osakkeiden suhteessa (ääni per osake). Päätöksentekotavat ovat myös hyvin tarkasti säänneltyjä. Yhtiökokouksista laaditaan lisäksi kokouspöytäkirja, josta käyvät ilmi yhtiökokouksessa päätetyt asiat.

Henkilöyhtiössä jokainen yhtiömies on oikeutettu edustamaan yhtiötä sen toimialaan liittyvissä asioissa. Lisäksi vastuu näistä päätöksistä on niin sanotusti yhteisvastuuta, sillä jokainen yhtiömies vastaa myös toisen yhtiömiehen yhtiötä koskevista sitoumuksista. Tällä perusteella

henkilöyhtiön velkojat voivat esimerkiksi vaatia yhtiön erääntyneitä lainoja maksettavaksi pelkästään yhdeltäkin yhtiömieheltä kerralla.

Henkilöyhtiömuotojen ja osakeyhtiön lisäksi maatila voidaan muuttaa myös verotusyhtymäksi tai osuuskunnaksi. Maataloudessa voidaan yhtiöittää useampi maatila yhteiseksi yhtiöksi, tai vastaavasti yhtiöittää maatilalla tapahtuva muu yritystoiminta, kuten esimerkiksi koneurakointi uuteen yritysmuotoon.

On tärkeää tiedostaa, että jokainen yritysmuodon muuttamista harkitsevan on aina tehtävä muutossuunnitelmat sekä kannattavuuslaskelmat yrityskohtaisesti, sillä yritykset ovat usein hyvin erilaisissa tilanteissa, ja kaikki osatekijät on syytä ottaa huomioon ennen muutosprosessin aloittamista, jotta muutoksesta ei aiheutuisi turhia veroseuraamuksia tai esimerkiksi maataloustukien menetyksiä. Yrittäjän kannattaakin usein lähteä liikkeelle neuvottelemalla ensin pankin ja muiden rahoittajien kanssa sekä olla yhteydessä verottajaan yritysmuodon muutoksen verokohtelun osalta.

Kokonaisuudessaan maatilalan yhtiömuodon muuttaminen henkilöyhtiöksi tai osakeyhtiöksi on paljon monimutkaisempi tapahtuma, kuin tavanomaisen liikeyrityksen yhtiömuodon muuttaminen. Tämä johtuu nimenomaan siitä, että muutoksessa joudutaan ottamaan huomioon Euroopan unionin lainsäädäntö maataloustukien osalta. Lisäksi maatalousomaisuuteen sisältyy usein perinteisen maatalousomaisuuden lisäksi metsäomaisuutta sekä yksityisomaisuutta, jolloin on valittava, mitä omaisuutta siirretään yhtiölle ja mitä omaisuutta jätetään yhtiön ulkopuolelle.

#### Investointihaarakkalaskelman tulokset

Toimeksiantajien maatilalle on tehty investointilaskelma 1.2.2008. Laskelman on suorittanut Pro Agrian asiantuntija. Laskelmassa on käytetty oletusarvoja, koska maatalouden tuotantopanosten hinnat ovat muuttuneet ja tuottajahinnat ovat laskeneet. Investointilaskelmassa on otettu huomioon toteutettavien investointien määrä ja rahallinen arvo, jos tila muutettaisiin toiseen yritysmuotoon, ja tilalla työskentelisi yrittäjäpuolisoiden lisäksi yksi henkilö (yhteensä 3 henkilöä).

Laskelman mukaan tilan lypsylehmien määrää lisättäisiin 70 kappaleeseen, jotta tilalta saataisiin kolmelle yrittäjälle sopiva suhteellisen työtulon määrä. MYEL:n yrittäjäpuolisille laske-



ma työtuntimäärä tilalla on tällä hetkellä 16 työtuntia (8 tuntia/henkilö/päivä). Eläinmäärän lisäyksen jälkeen työtuntimäärä pysyisi edelleen samana kutakin yrittäjää kohti. Investointihaarukkalaskelmassa työajankäyttö on nolla.

Maatilan laajennusinvestoinnin arvo tulisi olemaan kokonaisuudessaan 804 000 euroa. Arvonlisäveroineen investoinnin rahallinen määrä tulisi olemaan 980 900 euroa (alv 22 %). Rahoituksen toteuttamiseksi yrittäjät joutuisivat ottamaan pankkilainaa 390 900 euroa. Lisäksi laskelmassa on otettu huomioon myös yrittäjien oma työpanos, mikä vastaa 20 000 euron arvoista rahallista määrää. Investointiin tarvittavia tuloja saataisiin myös metsän myynnistä noin 80 000 euroa. Työvoima- ja elinkeinokeskuksen myöntämää korkotukilainaa olisi mahdollista saada noin 280 000 euroa ja erilaisia avustuksia yhteensä 210 000 euroa (esimerkiksi nuoren viljelijän aloitustuki, investointituki).

Tilan tämän hetkiseksi vakuusarvoksi on laskelmassa arvioitu 800 000 euroa, josta lainojen vakuudeksi riittää 460 000 euroa, eli 53 prosenttia investoinnin rahallisesta määrästä. Lopulle investointimäärälle tilan tulisi löytää takaajat tai muuta yksityisvakuusomaisuutta.

Tuloslaskelmasta käy ilmi, että investoinnin jälkeen tilan toiminnasta saatava voitto olisi 25 200 euroa. Voitto olisi 10 600 euroa enemmän kuin ilman investointia. Toiminnan tuloksesta on vähennetty lainan lyhennykset ja korot sekä verot.

#### Investoinnin määrään vaikuttavat toimenpiteet

Maitotilalla maidontuotanto perustuu maitokiintiöihin. Eläinten lisäyksen myötä tilan tulisi hankkia yhteensä 400 000 kg maitokiintiöitä. Toimenpiteen kustannusarvioksi on laskelmassa saatu 59 600 euroa. Kiintiöitä ostettaisiin yksityisiltä maitotiloilta. Laskelmassa arvioitu maitokiintiön hinta on noin 0,25 euroa/kilo.

Pellon käytön osalta tilan nykyisen peltomäärän katsotaan olevan riittävä, vaikka eläinmäärää lisättäisiin 70 kappaleeseen. Rehuntuotantosuunnitelmassa viljanviljelypinta-alaa vähennettäisiin 33 hehtaarilla ja muutettaisiin rehun viljelyalaksi. Näin tilan rehuomavaraisuus säilyisi. Omalla tilalla viljellyn viljamäärän tilalle hankittaisiin ostoviljaa tai täysrehua.

Lantavarastojen nykyinen kuutiomäärä on 1000 kuutiometriä. Eläinmäärän lisäyksen jälkeen lantavarastojen kuutiomäärää tulisi nostaa 1 900 kuutiometriin. Yhteensä lisäyksen tarve olisi siis 900 kuutiometriä. Tilan peltopinta-ala riittäisi laskelman mukaan lannan levitysalaksi.

Laskelman mukaan uudelle eläinmäärälle pitäisi säilörehua tuottaa 980 tonnia ja rehuviljaa 173 tonnia. Pelloille levitettävän lannan ja virtsan määrä olisi 1 442 tonnia vuodessa. Massojen kuljetusmatkat kasvaisivat investoinnin myötä 14 350 tonnista/kilometri 39 100 tonniin/kilometri.

Laskelma on toteutettu vuoden 2008 oletusarvojen mukaan. Laskelma olisi hyvä tehdä uudelleen nykyisten arvojen perusteella ennen toimintamuodon muutoksen toteuttamista. Odotettavissa on myös, että maitotiloilla käytettävät maitokiintiöt poistuvat käytöstä kokonaan, jolloin myös yrittäjien saama tuottajahinta vähenee maidon suurenevan tuotantomäärän vuoksi. Laskelmiin vaikuttavat myös esimerkiksi lainojen korkojen sekä lainaehtojen muutokset. Euroopan unionin maatalouspolitiikkaa tulee myös seurata, sillä maataloustukien tukiehdot ja myöntämisedellytykset voivat muuttua Euroopan unionin laajentumisen ja yhteiskunnan arvomaailman muutoksen myötä.

## 8 POHDINTA

Opinnäytetyön tavoitteena oli tutkia eri yritysmuotoja ja niiden toimintaa sekä yritysmuodon muutosta yksityisyriytystä henkilöyhtiöksi tai osakeyhtiöksi. Yritysmuodon muutosta pohdittiin erityisesti maatilayrityksen yhtiöittämisen kannalta. Työ toteutettiin perehtymällä aiheeseen liittyvään teoriakirjallisuuteen sekä lakeihin. Lisäksi apuna käytettiin ProAgria Maa-seutukeskusten Liiton ja Maa- ja elintarviketalouden tutkimuskeskuksen tuottamaa materiaalia (kirjasarja).

Itse opinnäytetyön tekeminen on aina opintojen vaativin vaihe. Opinnäytetyön tekemisessä korostui oman työn suunnittelu ja aikataulutus. Lisäksi opinnäytetyön toteutuksessa kiteytyivät ammattikorkeakouluopinnot erityisesti yhtiömuodoista ja verotuksesta. Opittuja asioita sovellettiin maatalouden yhtiöittämiseen ja verotukseen.

Maatalouden toimintamuodon muutoksia on tutkittu tähän päivään mennessä vielä varsin vähän, ja aihe on uusi verrattuna esimerkiksi tavanomaisen yksityisyriytysten yhtiöittämiseen. Maatilojen laajenemisen myötä myös maanviljelijöiden kiinnostus yhtiöittämistä kohtaan on kasvanut. Maatiloja on myös yhtiöitetty osakeyhtiöiksi yli kaksinkertainen määrä reilun 10 vuoden kuluessa ja määrän odotetaan kasvavan tilakoon kasvun ja Euroopan unionin lainsäädännön muutosten myötä.

Opinnäytetyössä pyrittiin antamaan selkeä kuvaus eri yritysmuodoista sekä perehtyä yhtiöittämisen lähtökohtiin sekä yhtiöittämisprosessi eri vaiheisiin. Yhtiöittämiseen ja yritysmuotojen toimintaan liittyviä lakeja tulkittiin mahdollisimman selkeästi ja tarkasti kirjalähteiden rinnalla. Yrityksen toimintamuodon muutoksesta nostettiin esiin kaikki pääkohdat, joiden pohjalta on hyvä lähteä pohtimaan oman yrityksen yhtiöittämistä. Valmis työ antaa lähtökohdat suunnitteluvaiheeseen ja antaa näkökulmia eri yritysmuotojen vertailuun ja valintaan.

Toimeksiantajat toivoivat opinnäytetyöltä näkökulmaa siihen, mikä yritysmuodoista olisi kannattavinta toteuttaa heidän maatilayrityksensä kannalta. Tarkkaa yhtiöittämissuunnitelmaa ja kannattavuuslaskelmaa olisi kuitenkin ollut hyvin vaikea toteuttaa, sillä yhtiöittämisen varsinainen suunnittelu edellyttää laajaa asiantuntemusta maatalouden, rahoituksen, verotuksen sekä vakuuttamisen osa-alueilta.

Opinnäytetyössä esitettyjä teorioita voidaan pitää luotettavina, sillä lähdemateriaalina käytettiin Pro Agrian ja MTT:n asiantuntijoiden kirjoittamaa kirjallisuutta sekä aiheeseen liittyviä lakeja. Yritysmuotojen, verotuksen ja yritysmuodon muutoksen osalta pääasiallisena lähteenä toimi kirjallinen lähdeaineisto, kuten muun muassa Villa, Ossa & Saarnilehto 2007. Lähdemateriaali oli myös hyvin ajantasaista.

Kokonaisuudessaan työ onnistui hyvin. Työ antaa toimeksiantajilleen näkökulman siihen, millaisia yritysmuotoja he voivat toimintamuodon muutokseen valita, ja mitä asioita heidän tulee ottaa muutoksessa huomioon esimerkiksi verotuksen sekä maataloustukien ja eläketurvan osalta. Tutkimuksen toteutuksessa otettiin huomioon myös se, että myös muut kuin maatalousyrittäjät voivat käyttää työtä hyödyksi yritysmuodon muutosta suunniteltaessa.

Mikäli työtä haluttaisiin viedä pidemmälle, voitaisiin tutkia muitakin yritysmuotoja, kuten verotusyhtymää ja osuuskuntaa. Lisäksi tutkimuksessa voitaisiin seurata jo muutosvaiheessa olevan yrityksen toimintaa ja muutoksen toteutusta.

## LÄHTEET

Enroth, A. Österman, P. & Harmoinen, T. 2007. Maatilayrityksen yhtiöittäminen. Keuruu: Otavan Kirjapaino Oy.

Enroth, A. Österman, P. & Teräväinen, H. 2003. Laajentavien tilojen haasteet. Keuruu: Otavan Kirjapaino Oy.

Farmit .net. Kannattaako maatila yhtiöittää?. Saatavilla:

[http://www.farmit.net/farmit/fi/05\\_talous/03\\_Lakiasiat/01\\_Artikkelit/08\\_Yhtioittaminen/index.jsp](http://www.farmit.net/farmit/fi/05_talous/03_Lakiasiat/01_Artikkelit/08_Yhtioittaminen/index.jsp) (Luettu 16.8.2009).

Haapanen, M. & Heikura, J. & Leino, K. 2004. Maatila liikeyrityksenä. Helsinki: WS Bookwell Oy.

Järvenoja, M. 1994. Kommandiittiyhtiöstä osakeyhtiöksi. Helsinki; Lakimiesliiton kustannus.

Kallioinen. , Tolppanen. , Salminen. & Co Oy: 2009. Omistajanvaihdos ja yhtiömuodot. Saatavilla:

<http://www3.yrittajat.fi/yritysporssi/home.nsf/pages/2B0BE30518FDAC06C2256E1C0038B71A?opendocument> (Luettu 9.8.2009).

Koski, P. & Sillanpää, M. & WSOYpro Oy. 2009. Yhtiöoikeus. Helsinki: WSOY Pro Oy. (E-aineisto) ISBN: 978-951-0-25434-9.

Laki avoimesta yhtiöstä ja kommandiittiyhtiöstä 29.4.1988/389

Laki elinkeinon harjoittamisen oikeudesta 27.9.1919/122

Laki maatalouden rakennetuista 28.12.2007/1476

Maatalousyrittäjien eläkelaitos. 2009. MYEL-eläkevakuutus. Saatavilla:

<http://www.mela.fi/Vakuutusturva/MYEL-elakevakuutus> (Luettu 29.9.2009).

Osakeyhtiölaki 21.7.2006/624

Pellinen, J. & Enroth, A. & Harmoinen, T. 2008. Kannattava maatilayritys. Keuruu: Otavan Kirjapaino Oy.

Suojanen, K. & Savolainen, H. & Vanhanen, P. 2006. Opi oikeutta Tradenomin käsikirja. 3. painos. Jyväskylä: KS-Kustannus Oy.

Villa, S. & Ossa, J. & Saarnilehto, A. 2007. Yritysmuodot – toiminta, rahoitus ja verotus. Vantaa: Dark Oy.

Yrittajat.fi. 2008. Yritystoiminnan lopettaminen. Saatavilla: <http://www.yrittajat.fi/fi-FI/verotjarahat/verotus/yritystoiminnanlopettaminen/> (Luettu: 8.9.2009).

YritysSuomi. 2008. Yritysmuodon valinta. Saatavilla: <http://www.yrityssuomi.fi/Default.aspx?nodeid=15544> (Luettu: 3.9.2009).









